Der schweizerische Militärpflichtersatz

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

PETER RUDOLF WALTI
von Seon AG

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Schulthess Polygraphischer Verlag AG Zürich 1979

Der schweizerische Militärpflichtersatz

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

PETER RUDOLF WALTI

von Seon AG

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Schulthess Polygraphischer Verlag AG Zürich 1979

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, 13. November 1978

Der Dekan:
Prof. Dr. J. Rehberg

Die gleiche Arbeit ist im Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich, erschienen als Heft 8 der Reihe

Zürcher Studien zum öffentlichen Recht

Herausgegeben von Mitgliedern der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich

© Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich 1979
Druck: Verlag Hans Schellenberg Winterthur

Meinen Eltern
und
meiner Frau Marlyse

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

INHALTSÜBERSICHT

Vorwort 1

ERSTER TEIL

Allgemeine Grundlagen 3

1. Kapitel

Historische Grundlagen des Militärpflichtersatzes 3

§ 1 Die Entstehung der schweizerischen Ersatzabgabe 3
§ 2 Der eidgenössische Militärpflichtersatz 12

2. Kapitel

Staatsrechtliche Grundlagen des Militärpflichtersatzes 33

§ 3 Die allgemeine Wehrpflicht 33
§ 4 Der Militärpflichtersatz als Ausfluss der allgemeinen Wehrpflicht 42
§ 5 Die Rechtsnatur des Militärpflichtersatzes 51

3. Kapitel

Die ersatzabgaberechtlichen Grundlagen des Militärpflichtersatzes 67

§ 6 Der Begriff des Ersatzabgaberechts 67
§ 7 Das Ersatzabgaberechtsverhältnis 67

ZWEITER TEIL

Die Elemente des Ersatzabgabeverhältnisses 71

1. Kapitel

Die subjektive Seite des Ersatzabgabeverhältnisses 71

§ 8 Die Ersatzabgabehoheit 71
§ 9 Das Ersatzabgabesubjekt (Die subjektive Ersatzpflicht) 78
§ 10 Auswirkungen der Ersatzpflicht auf Drittpersonen 103

2. Kapitel

Die objektive Seite des Ersatzabgabeverhältnisses 108

§ 11 Das Ersatzabgabeobjekt (Die objektive Ersatzpflicht) 108

3. Kapitel
Die betragsmässige Seite des Ersatzabgabeverhältnisses 117

§ 12 Die Ersatzabgabeberechnungsgrundlage 117
§ 13 Das Ersatzabgabemass 142

DRITTER TEIL

Das Ersatzabgabeverfahren 150

1. Kapitel
Die Ersatzabgabebehörden 150

§ 14 Die Organisation der Behörden 150
§ 15 Die Amtshilfe 162
§ 16 Das Beamtenrecht 163

2. Kapitel
Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren 169

§ 17 Das Veranlagungsverfahren 169
§ 18 Das Beschwerdeverfahren 186
§ 19 Das Berichtigungsverfahren 203

3. Kapitel
Die Ersatzabgabevollstreckung 206

§ 20 Der Bezug der Ersatzabgabe 206
§ 21 Die Zwangsvollstreckung 220
§ 22 Die Rückerstattung der Ersatzabgabe 230

INHALTSVERZEICHNIS

Abkürzungsverzeichnis XVIII
Literaturverzeichnis XXIII
Quellenverzeichnis XXIX
- Allgemeine Rechtsquellen XXIX
- Gesetzesmaterialien XXIX
- Verzeichnis der Gesetze und Verordnungen betreffend den Militärpflichtersatz XXIX
- Entscheidsammlungen XXXI
- Zusammenstellung der Bundesgerichtsentscheide (publizierte) betreffend den Militärpflichtersatz XXXII
- Zeitschriften und Zeitungen XXXIV

Verzeichnis der graphischen Darstellungen und Tabellen XXXV

ERSTER TEIL

Allgemeine Grundlagen 3

1. Kapitel

Historische Grundlagen des Militärpflichtersatzes 3

§ 1 Die Entstehung der schweizerischen Ersatzabgabe 3

I. Die Vorläufer des Militärpflichtersatzes 3

II. Die Ersatzabgabe nach der französischen Revolution 5
A. Die französische Militärsteuer 5
1. Der Einfluss der französischen Revolution 5
2. Die Militärsteuer von 1802 5
B. Die Entwicklung zur kantonalen Militärpflichtersatzabgabe 6

III. Der kantonale Militärpflichtersatz 8
A. Allgemeines 8
B. Die kantonalen Militärpflichtersatzabgaben 9
1. Der Kreis der Ersatzpflichtigen 9
2. Die Befreiung von der Ersatzabgabe 10
3. Die Besteuerungsgrundlagen 10
4. Die Höhe der kantonalen Ersatzabgaben 11
5. Die Zwangs- und Strafmassnahmen 12

§ 2 Der eidgenössische Militärpflichtersatz 12

I. Das Bundesgesetz betreffend den Militärpflichtersatz von 1878 12
A. Die Vorgeschichte 12
1. Die Verfassungsbestimmungen von 1874 12
2. Die Gesetzesprojekte 13
a) Die Schwierigkeiten der eidgenössischen Regelung 13
b) Die erste Gesetzesvorlage 14
c) Die zweite Gesetzesvorlage 14
d) Die dritte Gesetzesvorlage 15
B. Das Bundesgesetz betreffend den Militärpflichtersatz vom 28. Juni 1878 16
1. Die Ersatzpflicht 16

2. Gegenstand der Militärpflichtersatzabgabe 17
3. Berechnung der Ersatzabgabe 17
4. Veranlagung und Bezug 18
5. Justiz 18
6. Kompetenzen des Bundes 18
C. Die Ergänzungen zum Bundesgesetz von 1878 18

II. Die Entwicklung von 1901–1959 19
A. Revisionsbestrebungen 19
1. Die Kontroverse um den Ausbau des Militärpflichtersatzes 19
2. Die Zeit von 1914–1922 21
3. Die Vorlage des Bundesrates von 1923 21
4. Die Vollzugsverordnung von 1934 22
B. Parlamentarische Vorstösse in den Jahren 1938–1958 23

III. Das Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz von 1959 24
A. Die Neufassung der Verfassungsbestimmungen 24
B. Die Vorarbeiten zum neuen Bundesgesetz 25
C. Die Neuerungen des Bundesgesetzes vom 12. Juni 1959 26
1. Der Kreis der Ersatzpflichtigen 26
2. Anpassung an die geltende Militärorganisation 27
3. Gegenstand und Höhe der Ersatzabgabe 27
4. Die Abzüge 28
5. Die Anrechnung der bis zum Ersatzjahr geleisteten Dienste 28

IV. Teilrevisionen des Militärpflichtersatzgesetzes seit 1959 29
A. Die Ausdehnung der Ersatzpflicht 29
B. Die Neuordnung der Ersatzpflicht der Auslandschweizer 29

V. Revisionsbestrebungen 30

Zusammenfassung 31

2. Kapitel

Staatsrechtliche Grundlagen des Militärpflichtersatzes 33

§ 3 Die allgemeine Wehrpflicht 33

I. Der Begriff der allgemeinen Wehrpflicht 33

II. Der Inhalt der Wehrpflicht 36
A. Die Stellungspflicht 38
B. Die Militärdienstpflicht 38
1. Begriff und Dauer der Militärdienstpflicht 38
2. Die persönliche Dienstleistungspflicht 39
a) Der Dienst in den Heeresklassen 39
b) Der Dienst im Hilfsdienst 40
c) Der Inhalt der Dienstleistungspflicht 40
3. Die Ersatzleistungspflicht 41
C. Die ausserdienstlichen Pflichten 42

§ 4 Der Militärpflichtersatz als Ausfluss der allgemeinen Wehrpflicht 42

I. Der Begriff des Militärpflichtersatzes 42

II. Die rechtlichen Grundlagen des Militärpflichtersatzes 43
A. Die verfassungsrechtlichen Grundlagen 43
B. Die gesetzlichen Grundlagen des Militärpflichtersatzes 44

III. Die Bedeutung des Militärpflichtersatzes 44
A. Der Militärpflichtersatz als Mittel zur Durchsetzung des Grundsatzes der allgemeinen Wehrpflicht 45

1. Der Grundsatz der allgemeinen Wehrpflicht 45
2. Die staatsrechtliche Funktion des Militärpflichtersatzes 45
3. Der Militärpflichtersatz unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit 46
B. Der Militärpflichtersatz als Mittel zur Sicherung des personellen Bestandes der Milizarmee 48
C. Der Militärpflichtersatz unter dem Aspekt des reinen wirtschaftlichen Lastenausgleiches 49

§ 5 Die Rechtsnatur des Militärpflichtersatzes 51
I. Der Militärpflichtersatz als öffentliche Abgabe 51
II. Der Militärpflichtersatz als Ersatzabgabe 52
A. Begriffliches 52
B. Die Merkmale der Ersatzabgabe 54
1. Entstehungsgrund und Kreis der Ersatzpflichtigen 54
2. Der Zweck der Ersatzabgabe 55
3. Das Bemessungsprinzip 56
a) Die Ersatzabgabeprinzipien 56
b) Das Bemessungsprinzip des Militärpflichtersatzes 57
C. Die Abgrenzung 59
1. Grundsätzliches 59
2. Die Kausalabgaben 60
a) Der Begriff 60
b) Die Arten der Kausalabgaben 60
aa) Die Gebühr 61
bb) Die Vorzugslast 61
cc) Die Monopolabgabe 62
3. Die Steuern 62
4. Die Gemengsteuer 63
5. Die Unterscheidungsmerkmale 63
a) Entstehungsgrund und Kreis der Abgabepflichtigen 63
b) Abgabezweck 64
c) Bemessungsprinzip 65
D. Die rechtliche Bedeutung der Unterscheidung 65

3. Kapitel
Die ersatzabgaberechtlichen Grundlagen des Militärpflichtersatzes 67

§ 6 Der Begriff des Ersatzabgaberechtes 67

§ 7 Das Ersatzabgaberechtsverhältnis 67
I. Die Rechtsnatur des Ersatzabgabeverhältnisses 67
II. Der Gegenstand des Ersatzabgabeverhältnisses 68
III. Die Entstehung des Ersatzabgabeverhältnisses 69
IV. Die Elemente des Ersatzabgabeverhältnisses 70

ZWEITER TEIL

Die Elemente des Ersatzabgabeverhältnisses 71

1. Kapitel
Die subjektive Seite des Ersatzabgabeverhältnisses 71

§ 8 Die Ersatzabgabehoheit 71
I. Grundsätzliches 71
II. Die Kompetenzausscheidung 72
A. Die Gesetzgebungskompetenz 73
1. Begriffliches 73
2. Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes 73
3. Das Verhältnis zwischen Art. 20 Abs. 1 und Art. 18 Abs. 4 der Bundesverfassung 74
B. Die Vollzugskompetenz 75
1. Begriffliches 75
2. Die Vollzugskompetenz der Kantone 76
a) Die Kantone als Vollzugsorgane des Bundes 76
b) Die Zuständigkeit der Kantone 77
3. Die Bundesaufsicht über die Kantone 78

§ 9 Das Ersatzabgabesubjekt (Die subjektive Ersatzpflicht) 78
I. Der Begriff des Ersatzabgabesubjektes 78
II. Die Voraussetzungen der subjektiven Ersatzpflicht 79
A. Die ersatzabgaberechtliche Zugehörigkeit 79
1. Begriffliches 79
2. Grundlagen der ersatzabgaberechtlichen Zugehörigkeit 80
a) Das schweizerische Bürgerrecht 80
b) Der schweizerische Wohnsitz 81
B. Der Bestand der Militärdienstpflicht 81
1. Der Grundsatz 81
2. Die Militärdienstpflicht der Doppelbürger 82
3. Die Ersatzpflicht der in der Schweiz wohnhaften Ausländer 83
C. Die Verwirklichung des ersatzabgaberechtlichen Tatbestandes 83
D. Die Ersatzabgabeperiode 84
1. Der Begriff der Ersatzabgabeperiode 84
2. Die Ersatzabgabeperiode des Militärpflichtersatzes 84
III. Die Ausnahmen der subjektiven Ersatzpflicht 85
A. Der Grundsatz 85
B. Die Arten 86
1. Die Ersatzbefreiung bei Invalidität 86
a) Grundsätzliches 86
b) Das Subjekt der Ersatzbefreiung nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MPG 86
c) Das unter dem Existenzminimum liegende Einkommen 87
2. Die Ersatzbefreiung wegen Gesundheitsschädigung durch Militärdienst 88
a) Grundsätzliches 88
b) Das Subjekt der Ersatzbefreiung nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. b MPG 88
c) Das dienstlich erworbene Leiden 89
aa) Der Dienstbegriff 89

bb) Kausalzusammenhang zwischen Dienst und Leiden 90
cc) Der Dienst als Ursache oder Verschlimmerungsgrund des Leidens 90
d) Vorverschiebung der Untauglichkeit 91
e) Rückfallgefahr 91
3. Die Ersatzbefreiung der Angehörigen einer mit der Armee verwandten Organisation 92
a) Grundsätzliches 92
b) Das Subjekt der Ersatzbefreiung nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. c MPG 93
c) Der Anspruch auf Ersatzbefreiung 94
4. Die Ersatzbefreiung der Angehörigen eines im Kriegsbetrieb stehenden Betriebes 95
a) Grundsätzliches 95
b) Das Subjekt der Ersatzbefreiung nach Art. 4 Abs. 2 MPG 95
c) Der Ersatzbefreiungsanspruch 95
5. Die Ersatzbefreiung wegen Landesabwesenheit 96
a) Die Sonderregelung für Auslandschweizer 96
aa) Der verfassungsrechtliche Grundsatz 96
bb) Die Rechtfertigung der Ausnahmebestimmung 96
cc) Die verfassungsrechtliche Grundlage der Sonderregelung für Auslandschweizer 98
b) Die Ersatzbefreiung der Auslandschweizer 98
aa) Der ersatzabgaberechtliche Begriff des Auslandschweizers 98
bb) Die Voraussetzungen der Ersatzbefreiung 99
a. Dauernder Wohnsitz im Ausland 99
b. Dienstleistung oder Entrichtung einer Ersatzabgabe im Ausland 99
c. Schweizer Doppelbürger im Ausland 100
aa. Die gesetzliche Befreiung 100
bb. Zwischenstaatliche Vereinbarungen 101

IV. Dauer der Ersatzpflicht 102

§ 10 Auswirkungen der Ersatzpflicht auf Drittpersonen 103

I. Grundsätzliches 103

II. Abgabennachfolge der Erben 103
A. Eintritt der Erben in die Ersatzpflicht des Erblassers 103
1. Die Abgabennachfolge 103
2. Die Erben 104
3. Folgen der Nichtbezahlung 104
B. Solidarische Haftung der Erben 105
1. Haftung 105
2. Erbteile 105
3. Solidarität 105

III. Solidarische Mithaftung der Eltern 105
A. Arbeitsleistung ohne Barlohn im Geschäftsbetrieb der Eltern 106
B. Solidarische Mithaftung 106
1. Mithaftung 106
2. Beschränkung der Mithaftung 107

IV. Problematik der Überwälzung (Regress) der Ersatzabgabe auf den Arbeitgeber 107

2. Kapitel
Die objektive Seite des Ersatzabgabeverhältnisses 108

§ 11 Das Ersatzabgabeobjekt (Die objektive Ersatzpflicht) 108
I. Der Begriff des Ersatzabgabeobjektes 108
II. Die Ersatzpflichtgründe (Causae) des Militärpflichtersatzes 108
A. Nichteinteilung im Heer 109
1. Die noch nicht ausgehobenen Wehrpflichtigen 109
2. Die zurückgestellten Wehrpflichtigen 110
3. Die dienstuntauglichen Wehrpflichtigen 110
4. Die dienstbefreiten Wehrpflichtigen 110
5. Die ausgeschlossenen Wehrpflichtigen 112
B. Zuteilung zum Hilfsdienst 112
C. Landesabwesenheit und mangelnde Verfügbarkeit 113
1. Die Ersatzpflicht nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MPG 113
2. Die ersatzabgabebegründende Landesabwesenheit 114
a) Der Begriff der Landesabwesenheit 114
b) Die Wohnsitznahme im Ausland 114
c) Die militärische Anmeldung im Ausland 115
3. Die mangelnde Verfügbarkeit 115
D. Dienstversäumnis 115

3. Kapitel
Die betragsmässige Seite des Ersatzabgabeverhältnisses 117

§ 12 Die Ersatzabgabeberechnungsgrundlage 117
I. Grundsätzliches 117
II. Die Zusammensetzung der Militärpflichtersatzabgabe 117
III. Der Gegenstand der Einkommenstaxe 118
A. Das Einkommen beim Militärpflichtersatz 118
1. Der ersatzabgaberechtliche Einkommensbegriff 118
2. Die Arten des Einkommens 121
3. Die Formen des Einkommens 121
4. Das realisierte Einkommen 122
B. Das gesamte Reineinkommen 123
1. Das wehrsteuerrechtliche Reineinkommen 123
a) Das Erwerbseinkommen 123
aa) Begriff und Umfang 123
bb) Haupteinkommen und Nebenbezüge 124
cc) Ersatzeinkommen 125
b) Der Vermögensertrag 126
aa) Begriff und Umfang 126
bb) Einkommen aus unbeweglichem Vermögen 127
cc) Einkommen aus beweglichem Vermögen 127
c) Das Einkommen aus anderen Quellen 128
aa) Begriff und Abgrenzung 128
bb) Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen 129
cc) Lotteriegewinne 129
dd) Verbuchte Wertvermehrungen 130
d) Steuerfreie Eingänge 130
2. Die Abweichungen vom wehrsteuerrechtlichen Reineinkommen 131
a) Die im Ausland erzielten Einkünfte 131

b) Die Zuwendungen an erwerbsfähige Ersatzpflichtige 132
aa) Grundsätzliches 132
bb) Die taxpflichtigen Zuwendungen 132
cc) Die unmittelbar der beruflichen Ausbildung dienenden Zuwendungen 133
dd) Die vereinfachte Einschätzung von Zuwendungen an Lehrlinge, Schüler und Studenten 134
c) Die Beiträge der Ehefrau zur Tragung der ehelichen Lasten 135
aa) Grundsätzliches 135
bb) Taxfreie Beiträge der Ehefrau 135
d) Das Verhältnis zwischen Buchst. b und c des Art. 11 Abs. 2 MPG 136
3. Die organischen Abzüge 137
a) Begriffliches 137
b) Die Abzüge nach Art. 22 WStB 137
C. Die Berechnungsperiode 138
1. Begriff 138
2. Die massgebenden Berechnungsperioden 139
3. Die Berechnungsperiode bei der Zwischenveranlagung 140
D. Das taxpflichtige Einkommen 140
IV. Die Währungsbestimmungen 141

§ 13 Das Ersatzabgabemass 142
I. Grundsätzliches 142
II. Die Ersatzabgabesätze des Militärpflichtersatzes 143
A. Die vollen Ansätze der Ersatzabgabe 143
B. Die Abstufungen der Ersatzabgabe 144
1. Die Abstufung nach Altersklassen 144
2. Die Abstufung bei Einteilung im Hilfsdienst 144
a) Abstufung nach Altersklasse 145
b) Abgabenbefreiung bei teilweiser Hilfsdienstleistung 145
c) Abstufung nach der militärischen Beanspruchung 147
aa) Besonders stark beanspruchte Hilfsdienstpflichtige 147
bb) Besonders gering beanspruchte Hilfsdienstpflichtige 147
3. Die Ermässigung nach geleisteten Diensttagen 148
a) Ermässigung infolge Dienstleistung 148
b) Ermässigung infolge Schutzdienstleistung 148
4. Die Erhöhung der Ersatzabgabe 149

DRITTER TEIL

Das Ersatzabgabeverfahren 150

1. Kapitel

Die Ersatzabgabebehörden 150

§ 14 Die Organisation der Behörden 150
I. Die eidgenössischen Behörden 150
A. Die eidgenössische Aufsichtsbehörde 150
1. Die Organisation 150
2. Obliegenheiten und Befugnisse 151

B. Die schweizerischen Vertretungen im Ausland 151
1. Die Organisation 151
2. Die Aufgaben 152
C. Die Eidgenössische Beschwerdeinstanz 152

II. Die kantonalen Behörden 152
A. Die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung 152
1. Die Organisation 152
2. Die Aufgaben 153
B. Die kantonalen Veranlagungsbehörden 154
1. Die Aufgaben 154
2. Die Zuständigkeit 155
a) Die Veranlagungsbehörde der Landesanwesenden 155
aa) Die Organisation 155
bb) Die Zuständigkeit 156
b) Die Veranlagungsbehörde der Landesabwesenden 156
C. Die kantonale Rekurskommission 157
1. Die Organisation 157
2. Die Zuständigkeit 157
D. Die kantonalen Vollstreckungsbehörden 158
1. Die ordentlichen Bezugsbehörden 158
a) Die Aufgaben 158
b) Die Zuständigkeit 158
2. Die Zwangsvollstreckungsbehörden 159
3. Die Strafjustizbehörden 160
a) Die ordentliche Strafverfolgungsbehörde 160
b) Die Strafbefehlsbehörden 161
E. Die kantonale Aufsichtsbehörde 161

§ 15 Die Amtshilfe 162

I. Die Amtshilfe im allgemeinen 162

II. Die Amtshilfe der Ersatzabgabebehörden 162

III. Die Amtshilfe anderer Behörden 163

IV. Die Rechtshilfe der Ersatzabgabebehörden 163

§ 16 Das Beamtenrecht 163

I. Grundsätzliches 163

II. Die Amtspflicht 164
A. Die Schweigepflicht 164
1. Die der Schweigepflicht unterstellten Personen 164
2. Die unter die Schweigepflicht fallenden Verhältnisse 165
a) Der Gegenstand der Schweigepflicht 165
b) Der Umfang der Schweigepflicht 166
aa) Der Grundsatz 166
bb) Die Ausnahmen der Schweigepflicht 166
B. Die Ausstands- und Ablehnungspflicht 167

2. Kapitel

Das Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren 169

§ 17 Das Veranlagungsverfahren 169

I. Die Ersatzabgabeveranlagung 169
A. Begriff und Bedeutung 169
B. Die Art der Veranlagung 170

II. Das ordentliche Veranlagungsverfahren 171
A. Die Veranlagungsperiode 171
B. Die Stadien des Veranlagungsverfahrens 171
1. Das Vorbereitungsverfahren 171
a) Der Zweck des Vorbereitungsverfahrens 171
b) Die Ermittlung der Ersatzpflichtigen 172
c) Die Ermittlung der Berechnungsgrundlagen 172
2. Die Ersatzabgabeerklärung 174
a) Form und Inhalt 174
b) Die rechtliche Bedeutung 174
c) Folgen der Nichteinreichung 175
3. Das Prüfungsverfahren 176
4. Das Einschätzungsverfahren 177
a) Der Zweck des Einschätzungsverfahrens 177
b) Das Untersuchungsverfahren 177
aa) Grundsätzliches 177
bb) Der Gegenstand der Untersuchung 178
cc) Die Untersuchungsmassnahmen 178
dd) Die Stellung des Ersatzpflichtigen 179
ee) Die Form des Untersuchungsverfahrens 180
ff) Die Zwangsmittel des Untersuchungsverfahrens 180
c) Die Einschätzung (Taxation) 180
d) Die Veranlagungsverfügung 181
e) Die Verfügungen über Ersatzbefreiung oder -ermässigung 182
5. Das Einspracheverfahren 183
a) Die Einsprache 183
b) Das Verfahren 184
c) Der Einspracheentscheid 185

§ 18 Das Beschwerdeverfahren 186

I. Aufgabe des Beschwerdeverfahrens 186

II. Die Beschwerde an die kantonale Rekurskommission 186
A. Allgemeines 186
B. Die Beschwerde 187
1. Die anfechtbaren Verfügungen 187
2. Die Beschwerdelegitimation 187
3. Die Beschwerdebehörde 189
C. Das Verfahren 189
1. Das Einleitungsverfahren 189
a) Die Beschwerdeeinrichtung 190
aa) Beschwerdeschrift 190
bb) Beschwerdefrist 190
cc) Eintritt der Rechtshängigkeit 191
b) Die Vernehmlassung 191
c) Das Wiedererwägungsverfahren 191
2. Das Untersuchungsverfahren 192
3. Das Entscheidungsverfahren 193
a) Der Nichteintretensentscheid 193
b) Der materielle Beschwerdeentscheid 193
D. Der Beschwerdeentscheid 194
E. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens 194

III. Die Beschwerde an das Bundesgericht 195
A. Allgemeines 195
B. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde 195
1. Die anfechtbaren Entscheide 195
2. Die Beschwerdelegitimation 196

a) Die Aktivlegitimation 196
b) Die Passivlegitimation 197
3. Die Beschwerdegründe 197
C. Das Beschwerdeverfahren 198
1. Die Beschwerdeeinreichung 199
a) Die Beschwerdefrist 199
b) Die Beschwerdeschrift 199
2. Das Instruktionsverfahren 200
3. Das Entscheidungsverfahren 200
D. Der Beschwerdeentscheid 201
1. Die Arten des Entscheides 201
2. Die Eröffnung des Entscheides 201
3. Die Gerichtskosten 202
4. Die Wirkung des Entscheides 202

§ 19 Das Berichtigungsverfahren 203

I. Die Revision 203
A. Allgemeines 203
B. Die Revisionsgründe 203
C. Das Revisionsverfahren 204

II. Die Berichtigung 205

3. Kapitel

Die Ersatzabgabevollstreckung 206

§ 20 Der Bezug der Ersatzabgabe 206

I. Grundsätzliches 206

II. Die Voraussetzungen des Abgabenbezuges 206
A. Die materiellen Voraussetzungen 207
1. Der Bestand der Ersatzabgabeforderung 207
2. Die Fälligkeit der Ersatzabgabeforderung 208
B. Die formellen Voraussetzungen 208

III. Die Entrichtung der Ersatzabgabe 209
A. Die Art der Entrichtung 209
1. Die Ersatzabgabe als Geldschuld 209
2. Die Währung der Geldleistung 210
B. Die Form der Entrichtung 211
C. Der Zeitpunkt der Entrichtung 211
D. Die Zahlungserleichterungen 212

IV. Das Bezugsverfahren 213
A. Die Stadien des Bezugsverfahrens 213
1. Das Vorbereitungsverfahren 213
2. Das Inkassoverfahren 213
3. Das Mahnverfahren 214
4. Das Abrechnungsverfahren 215
a) Die Abrechnung der kantonalen Behörden 215
b) Die Abrechnungen der schweizerischen Vertretungen 216
B. Die Abrechnungen der Kantone 216

V. Der Untergang des Ersatzabgabeanspruches 217
A. Der Ersatzabgabeerlass 217
1. Wesen des Ersatzabgabeerlasses 217
2. Erlassgründe 217
3. Gegenstand des Erlasses 218

4. Erlassberechtigter 218
5. Erlassverfahren 218
6. Erlassentscheid 219
B. Die Verjährung der Ersatzabgabe 219

§ 21 Die Zwangsvollstreckung 220

I. Die Ausgestaltung der Zwangsvollstreckung 220

II. Die Schuldbetreibung 220
A. Das Einleitungsverfahren 221
1. Die Anhebung der Betreibung 221
2. Zahlungsbefehl und Rechtsvorschlag 222
3. Die Rechtsöffnung 222
B. Die Betreibung und Pfändung 223
C. Sicherungsmittel der Schuldbetreibung 223

III. Die Sicherung des Abgabenanspruches 224
A. Die Sicherungsmassnahmen 224
B. Die Sicherstellungsverfügung 225
1. Begriffliches 225
2. Die Voraussetzungen der Sicherstellungsverfügung 226
3. Das Sicherstellungsverfahren 226
4. Die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung 227

IV. Die Bestrafung wegen schuldhafter Nichtbezahlung der Ersatzabgabe 228
A. Der strafbare Tatbestand 228
1. Der objektiv rechtswidrige Tatbestand 228
2. Das Verschulden des Ersatzpflichtigen 229
B. Die Strafe 229
C. Das Strafverfahren 230

§ 22 Die Rückerstattung der Ersatzabgabe 230

I. Die Rückerstattung bei Dienstnachholung 230
A. Grundsätzliches 230
B. Der Rückerstattungsanspruch 231
1. Die Voraussetzung des Rückerstattungsanspruches 231
a) Der Begriff des Nachholungsdienstes 231
b) Die Art des Nachholungsdienstes 231
c) Der Umfang des Nachholungsdienstes 232
2. Der Gegenstand des Rückerstattungsanspruches 232
3. Der Rückerstattungsberechtigte 233
C. Das Rückerstattungsverfahren 233

II. Die Rückerstattung bei Revision 234

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.a.O.	am angeführten Ort
Abk.	Abkommen
Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
a.F.	alte Folge
AGVE	Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide (seit 1947)
AHV	Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946
allg.	allgemein
a.M.	anderer Meinung
angen.	angenommen
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
AS	Eidgenössische Gesetzessammlung. Amtliche Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen, 1848–1947
ASA (Archiv)	Archiv für schweizerisches Abgabenrecht
Aufl.	Auflage
Ausg.	Ausgabe
BB	Bundesbeschluss
BBl	Bundesblatt der schweizerischen Eidgenossenschaft
Bd.	Band
Bde.	Bände
bearb.	bearbeitet (von ...)
Bem.	Bemerkung(en)
betr.	betreffend
BG	Bundesgesetz
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts. Amtliche Sammlung
BGr.	Bundesgericht
BJM	Basler Juristische Mitteilungen (Basel)
Bl.	Blatt, Blätter
BlZR	Blätter für Zürcherische Rechtsprechung (Zürich)
Botsch.	Botschaft
BR	Bundesrat
BRB	Bundesratsbeschluss
BS	Bereinigte Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 1848–1947
Bsp.	Beispiel
Buchst.	Buchstabe(n)
Bull.	Bulletin
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874
B'Vers.	Bundesversammlung
bzw.	beziehungsweise
c.	contra, contre (= gegen)
ca.	circa (= ungefähr)
Comm.	Commission
Ct.	Canton
DB	Doppelbesteuerung
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Def.	Definition
Dep.	Departement
Dep. mili.	Département militaire

ders.	derselbe (Autor)
dgl.	dergleichen
d.h.	das heisst
Diss.	Dissertation
E	Entscheidung
Echo	Echo, Zeitschrift für die Schweizer im Ausland, hrsg. vom Auslandschweizersekretariat der Neuen Helvetischen Gesellschaft, Bern
EFZD	Eidgenössisches Finanz- und Zolldepartement
EG	Einführungsgesetz
eidg.	eidgenössisch
EK	Ergänzungskurs(e)
EMD	Eidgenössisches Militärdepartement
Entsch.	Entscheid
Entw.	Entwurf
EO	Bundesgesetz über die Erwerbsausfallentschädigung an Wehr- und Zivilschutzpflichtige vom 25. September 1952
EP	Ersatzpflicht
EPD	Eidgenössisches Politisches Departement
Erg.	Ergänzung
ersch.	erschienen
Erw.	Erwägung
erw.	erwähnt
EStV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EVG	Eidgenössisches Versicherungsgesetz
EVGE	Entscheidungen des Eidgenössischen Versicherungsgerichts (Bern)
evtl.	eventuell
F/FF	franz. Franc(s)
f./ff.	für; und folgende (Seite, Note)/und folgende (Seiten, Noten)
Festschr.	Festschrift
FHD	Frauenhilfsdienst; Angehörige des Frauenhilfsdienstes
G	Gesetz
g.	gegen
G-Entw.	Gesetzesentwurf
gl.A.	gleicher Ansicht
gl.M.	gleicher Meinung
GS	Gesetzessammlung
GVP	St. Gallische Gerichts- und Verwaltungspraxis (seit 1951)
H	Heft
HD	Hilfsdienst; Angehörige des Hilfsdienstes oder Hilfsdienstpflichtige
h.L.	herrschende Lehre
hrsg.	herausgegeben
i.allg.	im allgemeinen
i.Br.	im Breisgau (Freiburg i.Br.)
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinne
inkl.	inklusive
insbes.	insbesondere
int.	international
i.S.	in Sachen; im Sinne (des, der)
IV	Bundesgesetz über die Invalidenversicherung vom 19. Juni 1959
i.w.S.	im weiteren Sinne
Jahrb.	Jahrbuch
Jg.	Jahrgang
Jh.	Jahrhundert
kant.	kantonal
Kap.	Kapitel
kl.	klein

Komm.	Kommentar; Kommission
KS	Kreisschreiben
Kt.	Kanton(e)
KUVG	Bundesgesetz über die Kranken- und Unfallversicherung vom 13. Juni 1911
Lit.	Literatur
lit.	litera (= Buchstabe)
lt.	laut
LTM	Loi fédérale sur la taxe d'exemption du service militaire du 12 juin 1959
MA	Militäramtsblatt
m.a.W.	mit anderen Worten
MbVR	Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen (Bern, seit 1903)
MD	Militärdienst
MDP	Militärdienstpflicht
m.E.	meines Erachtens
Militärdir.	Militärdirektion
Misz.	Miszellen
Mitt.	Mitteilung(en)
MO	Militärorganisation der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 12. April 1907
MPE	Militärpflichtersatz
MPEV	kantonale Militärpflichtersatzverwaltung
MPG	Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz vom 12. April 1959
MPG 1878	Militärpflichtersatzgesetz vom 28. Juni 1878 (sog. Militärsteuergesetz)
MPV	Vollziehungsverordnung zum Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz vom 20. Dezember 1971
MStG	Militärstrafgesetz vom 13. Juni 1927
m.W.	meines Wissens
N	Note; Fussnote
n.F.	neue Folge
NHG	Neue Helvetische Gesellschaft
nicht publ.	nicht publiziert
NR	Nationalrat
Nr./Nrn.	Nummer/Nummern
N.S.	Neue Sammlung der Bundesgerichtsentscheide betreffend den Militärpflichtersatz, vervielfältigt von der EStV
NZZ	Neue Zürcher Zeitung (Zürich)
öff.	öffentlich
offiz.	offiziell
OG	Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943
OR	Bundesgesetz über das Obligationenrecht vom 30. März 1911/18. Dezember 1936
P	Postulat
Praxis	Die Praxis des schweizerischen Bundesgerichts; monatliche Berichte über die wichtigsten Entscheide (Basel)
Prot.	Protokoll(e)
PVG	Praxis des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden (seit 1969)
RB	Rechenschaftsbericht
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal, Lausanne 1945 ff.
RegR	Regierungsrat
Rp.	Rappen
RS	Rekrutenschule
RTM	Règlement d'exécution de la loi fédérale sur la taxe d'exemption du service militaire du 12 juin 1959/20 décembre 1971

S.	Seite
s.	siehe
SchKG	Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889
Schr.	Schrift
schw.	schweizerisch
SJK	Schweizerische Juristische Kartothek (Genf)
SJZ	Schweizerische Juristen-Zeitung (Zürich)
SMA 70	Sammelband des Militäramtsblattes (2 Bände)
sog.	sogenannt
SOOG	Bericht des Obergerichtes des Kantons Solothurn (seit 1962 mit Bericht des Verwaltungsgerichtes)
SORB	Bericht der solothurnischen kantonalen Rekurskommission in Steuersachen (seit 1926)
spez.	speziell
SR	Systematische Rechtssammlung
staatswiss.	staatswissenschaftlich
StenBull. (NR, StR)	Stenographisches Bulletin (des National- bzw. Ständerates)
StKomm.	Steuerkommission
StR	Ständerat
StRev.	Steuer-Revue
Stud.	Studien
s.u.	siehe unten
u.a.	unter anderem (anderen)
u.a.m.	und andere mehr
ÜbgBest	Übergangsbestimmung(en)
U.C.	sanitärische Untersuchungskommission
u.E.	unseres Erachtens
unveröff.	unveröffentlicht
usw.	und so weiter
V	Verordnung
v.	von; vom
v.a.	vor allem
Verfa.	Verfasser
Verl.	Verlag
versch.	verschieden
VerwEntsch.	Verwaltungsentscheide der Bundesbehörden, bearbeitet im Auftrag des Bundesrates vom Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartement (Bern)
Vf.	Verfügung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VSA	Vierteljahresschrift für schweizerisches Abgabenrecht
VVO	Vollziehungsverordnung
VwG	Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968
W	Weisung(en)
wiss. Stud.	wissenschaftliche Studie
WK	Wiederholungskurs
WP	Wehrpflicht
WStB	Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940
ZAöRVR	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht (Berlin)
z.B.	zum Beispiel
ZBJV	Zeitschrift des bernischen Juristenvereins (Bern)
ZBl.	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung
ZG	Bundesgesetz über den Zivilschutz vom 23. März 1962
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907
ZH	Zürich, Zürcher

Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
ZSR	Zeitschrift für schweizerisches Recht (Basel)
Ztschr.	Zeitschrift

LITERATURVERZEICHNIS

Achermann Ludwig, Die Stellung des Wehrmannes im bürgerlichen Recht, Diss. Bern 1924.
Altorfer Ernst, Die Dienstverweigerung nach Schweiz. Militärstrafrecht, Diss. Zürich 1929.
Amiard Louis, Etude sur la taxe militaire, Diss. Paris 1898.
Aubert Jean-François, Traité de droit constitutionnel suisse, 2 Bde., Neuchâtel 1967.
Bachofner Hans, Die militärische Stellung des Schweizers im Ausland, Diss. Zürich 1958.
Baer Walter, Der Ausschluss aus der Armee nach schweizerischem Recht, Diss. Zürich 1941.
Baumann Werner, Die Entwicklung der Wehrpflicht in der schweizerischen Eidgenossenschaft 1803–1874, Zürich und Leipzig 1932 (Publikumsausgabe).
Birchmeier W., Handbuch des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943, Zürich 1950.
Bise H./Graf G., Handbuch über den schweizerischen Militärpflichtersatz, Kommentar der Gesetze und Darstellung der Praxis, Zürich 1935 (zit. Bise/Graf).
Blumenstein Ernst, Die Steuer als Rechtsverhältnis, in: Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag, 12. März 1928, Bd. II, Tübingen 1928 (zit. Blumenstein, Rechtsverhältnis).
– Schweizerisches Steuerrecht, 2 Bde., Tübingen 1929 (zit. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht).
– Die Umschreibung der subjektiven Steuerpflicht, in: ASA 6 (1937/38) 1 ff. (zit. Blumenstein, Steuerpflicht).
– Steuerobjekt und Gesetzesauslegung, in: ASA 7 (1938/39) 320 (zit. Blumenstein, Steuerobjekt).
– System des Steuerrechts, 3. Aufl., Zürich 1971 (zit. Blumenstein, System).
Blumenstein Irene, Steuerperiode, Veranlagungsperiode und Bemessungsperiode bei der eidg. Wehrsteuer, in: ASA 10 (1941/42) 369 (zit. Blumenstein, Steuerperiode).
– Der Eintritt dritter Personen in steuerrechtliche Verpflichtungen nach Wehrsteuerbeschluss, in: ASA 11 (1942/43) 113 ff.
– Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, unter Berücksichtigung der gesamten Rechtsprechung betreffend die direkten Bundessteuern, Zürich 1943 (zit. Blumenstein, I., Wehrsteuer).
Blumenstein Max, Die Steuereinsprache, in: MbVR 44 (1946) 1 ff.
Bosshardt Oskar, Der steuerrechtliche Einkommensbegriff, in: ZBl. 47 (1946) 305 ff. (zit. Bosshardt, Einkommensbegriff).
– Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer, Zürich 1952.
Bosshart Jacques, Ausschluss aus der Armee und Ausschluss von der Erfüllung der Dienstpflicht nach schweizerischem Recht, Diss. Freiburg 1937 (zit. Bosshart, Ausschluss).
Bourgeois Edouard, La loi fédérale sur la taxe d'exemption du service militaire du 28 juin 1878, Diss. Lausanne 1890.
Braunschweiger Werner/Caflisch Gilli/Jung Beat, Die neuen Vorschriften für das Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege im Bund und ihre Auswirkungen auf die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreuten Abgaben, in: ASA 39 (1970/71) 353 ff.
Brodtbeck, Die Militärsteuer, in: ZSR XXI, 418 ff. und ZBl. 33 (1932) 178 ff.
Brunner Karl, Heereskunde der Schweiz, 3. Aufl., Zürich 1953 (zit. Brunner, Heereskunde).
– Rechtliche Grundlagen des schweizerischen Wehrwesens (Schweizer Militärdienst in christlicher Sicht), Bern 1961.
– Die Landesverteidigung der Schweiz, Frauenfeld 1966 (zit. Brunner, Landesverteidigung).
Büchi A., Grundzüge des schweiz. Schuldbetreibungsrechts, Bd. I, Zürich 1975.
Burckhardt Walther, Kommentar der Schweizerischen Bundesverfassung vom 29. Mai 1874, 3. Aufl., Bern 1931 (zit. Burckhardt, Komm.).
– Schweizerisches Bundesrecht, Bd. V, Frauenfeld 1931 (zit. Burckhardt, Bundesrecht).
– Die Rechtsprechung des Bundesgerichtes im Jahre 1927.
– Geht die allgemeine Wehrpflicht der Niederlassungsfreiheit vor?, in: ZBJV 64 (1931) 337 ff.
Chrétien Eugène, De la Taxe militaire, Diss. Paris 1891.
Cohn Gustav, Die Militärsteuer, in: Tübinger Zeitschrift für Staatswissenschaft, Bd. 35, Tübingen 1879, 508 ff., 679 ff.
Corradi-Sulzer Adrian, Militärpflichtersatz im 14. Jahrhundert, in: Miszellen aus dem Zürcher Staatsarchiv 3, Zürich 1930 (Taschenbuch).

Döhling Ernst, Vergleich der bestehenden Wehrsteuern, Diss. Würzburg 1909.
Egli K., Schweizerische Heereskunde, Zürich 1912.
Elmer Edwin, Die Bewertung der Naturalbezüge für die Steuerveranlagung, Ausgabe 1977 (Bemessungsjahre 1977 und 1978, Steuerjahre 1979 und 1980), in: ZBl. 77 (1976) 513 ff.
Von Erlach Hans-Ulrich, Der Militärpflichtersatz, in: Schweizerische Vierteljahresschrift für Kriegswissenschaft, V. Jg., Frauenfeld 1924, 1 ff.
Feiss J., Das Wehrwesen der Schweiz, 4. Aufl., bearbeitet von Oberst J. Isler, 2 Bde., Zürich 1914–1915 (zit. Feiss/Isler, I und II).
Ferraris Carlo, L'imposta militare, Diss. Roma 1883.
Fick Heinrich, Die deutsche Wehrsteuerfrage, in: Finanzarchiv, 1899, 16. Jg., Bd. II, 43 ff.
– Über den Einfluss der Naturwissenschaft auf das Recht, ersch. in: Jahrbuch für Nationalökonomie und Statistik, Bd. 18, 270 ff.
Fleiner Fritz, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Tübingen 1923, 613 ff. (zit. Fleiner, Bundesstaatsrecht).
– Armee und Demokratie, Neue Schweizer Rundschau, Januar 1936, in: Fritz Fleiner, Ausgewählte Schriften und Reden, Zürich 1941, 319 ff.
– Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl., 2. Neudruck, Aalen 1963 (zit. Fleiner, Institutionen).
Fleiner Fritz/Giacometti Zaccaria, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zürich 1949 (Neudruck 1965).
Fleiner-Gerster Thomas, Grundzüge des allgemeinen und schweizerischen Verwaltungsrechts, Zürich 1977 (zit. Fleiner-Gerster, Verwaltungsrecht).
Frick Wilhelm, Die Wehrpflicht und die ausserdienstlichen Pflichten nach schweizerischem Recht, Diss. Basel 1920.
Fritzsche Hans, Schuldbetreibung und Konkurs nach schweizerischem Recht, 2 Bde., 2. Aufl., Zürich 1967 und 1968.
Gabuzzi A., La tassa d'essenzione dal servizio militare e gli svizzeri all'estero, Repertorio di Giurisprudenza, Patria 1928, 1 ff.
Geyger Ernst, Charakter und Ideengehalt der veranlagten Steuern der Schweizerischen Eidgenossenschaft, in: Schweiz. Beiträge zur Wirtschafts- und Sozialwissenschaft, Aarau 1934.
Giacometti Zaccaria, Die Auslegung der schweizerischen Bundesverfassung, Tübingen 1925 (zit. Giacometti, Auslegung).
– Allgemeine Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts (Allgemeines Verwaltungsrecht des Rechtsstaates), I. Bd., Zürich 1960 (zit. Giacometti, Allg. Lehren).
Graf Gottfried, Die neuere Entwicklung des Militärsteuerrechts, Nr. 1 der Schriftenreihe des Verbandes schweizerischer Sektionschefs, Rorschach 1944.
Grisel André, Droit administratif Suisse, Neuchâtel 1970.
Grosheintz Peter, Die Neuordnung des Militärpflichtersatzes, in: Echo, 38. Jg. (Nr. 9/10, 1958), 11/12.
Gygi Fritz, Verwaltungsrechtspflege und Verwaltungsverfahren im Bund, 2. Aufl., Bern 1974 (zit. Gygi, Verwaltungsverfahren).
Hartmann J., Die allgemeine Wehrpflicht, Zeitfragen des christlichen Volkslebens, Bd. I, Zürich 1876.
Hartmann Karl, Problematische Neuordnung des Militärpflichtersatzes, in: StRev. 3 (1948) 507 ff.
Hass Josef, Die allg. Wehrpflicht nach den auf Grund der Reichsverfassung ergangenen Gesetzen und Verordnungen, Diss. Göttingen 1911.
Hauff, Beiträge zur Wehrsteuer, Erlangen 1905.
Hauser A., Wehrtüchtigkeit von Stadt und Land im alten Zürich, Zürich 1939.
Heinrich Christoph, Wegleitung für die Anlage und den Bezug des Militärpflichtersatzes aufgrund der Rekursentscheide, Beschlüsse, Verfügungen und Kreisschreiben der eidg. Behörden zum Bundesgesetz vom 28. Juni 1878 und den Vollziehungsverordnungen hiezu von 1878 bis 1916, Chur 1916.
Hirzel Ernst, Der Ordnungsdienst Auftrag der schweiz. Armee, Diss. Basel 1974.
His Eduard, Geschichte des neueren Schweiz. Staatsrechts (1798–1848), 3 Bde., Basel 1920, 1929 und 1938 (zit. His, I, II und III).

Höhn Ernst, Grundsätzliche Probleme des Militärpflichtersatzes, in: ASA 26 (1957/58) 209 ff. (zit. Höhn, Probleme).
– Zur Revision des Militärpflichtersatzes, in: NZZ Nr. 495 (21. Februar 1958).
– Der Rechtsschutz im Schweizerischen Steuerrecht, in: StRev. 15 (1960) 396 ff., 503 ff. (zit. Höhn, Rechtsschutz).
– Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 8, 2. Aufl., Bern und Stuttgart 1975 (zit. Höhn, Steuerrecht).
Hunzinger Max, Auslandschweizer und Militärpflichtersatz, in: Jahrbuch der eidgenössischen Räte, Bern 1952 (zit. Hunzinger, MPE).
– Bestrafung schuldhafter Nichtbezahlung des Militärpflichtersatzes, in: SJZ 53 (1957), 340 ff. (zit. Hunzinger, Nichtbezahlung).
Von Harling Otto, Die Schweizer Militärsteuer, Diss. Berlin 1912.
Imboden Max, Bund und Kantone als Träger der schweizerischen Steuerordnung, in: ASA 28 (1959/60) 145 ff. (zit. Imboden, Träger).
– Die Ausscheidung der Rechtssetzungskompetenz zwischen Bund und Kantonen, in: Mélanges Marcel Bridel, Lausanne 1968 (zit. Imboden, Ausscheidung).
– Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 3. Aufl., 2 Bde., Basel und Stuttgart 1968 (zit. Imboden, I/II).
Imboden Max/Rhinow René A., Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 5. Aufl., 2 Bde., Basel und Stuttgart 1976 (zit. Imboden/Rhinow).
Im Hof A., Beitrag, Gebühr, Steuer und ihre Unterscheidungen, in: ZBl. 52 (1951) 393 ff.
Immer W.A., Die Entstehung der schweiz. Militärpflichtersatzsteuer, in: Schweiz. Monatsschrift für Offiziere aller Waffen, Bern 1917, 305 ff., 333 ff., 366 ff.
Jaenicke Günther/Doehling Karl, Die Wehrpflicht von Ausländern, in: ZAöRVR 16 (Nr. 3–4, 1956) 523 ff.
Jeger Armin, Das Recht der schweizerischen Militärpflichtersatzabgabe, Diss. Bern 1942.
Jellinek Walter, Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Berlin 1931, mit Nachtrag 1950 (Neudruck Bad Homburg 1966).
Jucker Charles, Militärpflichtersatz und Auslandschweizer, in: SJZ 26 (1927), 145 ff.
Jung Beat, Rechtsfragen aus dem Gebiet des Militärpflichtersatzes, in: ASA 33 (1964/65) 305 ff., 353 ff.
Känzig Ernst, Die eidgenössische Wehrsteuer, Ergänzungsband, 2. Aufl., Basel 1972 (zit. Känzig, Komm.).
Kaufmann O.K., Grundzüge des schweizerischen Beamtenrechtes, in: ZBl. 74 (1973) 386 ff.
Kehl R., Zur Revision des Militärpflichtersatzes, in: NZZ Nr. 168 (19. Januar 1958).
– Vor der Revision des Militärpflichtersatzes, in: NZZ Nr. 1711 (11. Juni 1958).
Kirchhofer Emil, Die Verwaltungsrechtspflege beim Bundesgericht, Basel 1930 (Separatdruck); ersch. auch in: ZSR n.F. 49 (1930) 49 ff.
Klaus E., Existenzminimum in Steuer, Betreibung, Militärpflichtersatz, in: ZBl. 36 (1935) 329 ff. und 354 ff.
Koebel Fritz, Militärpflichtersatz, SJK Ersatzkarte 17, 1966 (zit. Koebel, MPE).
– Die Befreiung vom Militärpflichtersatz wegen Gesundheitsschädigung durch Militärdienst, in: ASA 44 (1975/76) 225 ff. (zit. Koebel, Befreiung).
Kurz Hans-Rudolf, Grundrisse der schweizerischen Armee, Frauenfeld 1953.
– Der Militärdienst der Schweizer im Ausland und der Doppelbürger, in: Der Fourier, 36. Jg. (1963), 367 ff. (zit. Kurz, Militärdienst im Ausland).
– Die allgemeine Wehrpflicht, in: Der Fourier, 36. Jg. (1963), 407 ff. (zit. Kurz, Allg. Wehrpflicht).
Laube Jacques, Wohnsitz und Staatsangehörigkeit als Anknüpfungsbegriff im internationalen Privatrecht, Diss. Zürich 1961.
Lienhart Johann Paul, Der schweizerische Militärpflichtersatz, Diss. Zürich 1923.
Loeser Georg, Das Problem der Wehrsteuer in der Praxis, Diss. Berlin 1916, in: Münchner volkswirtschaftliche Studien, hrsg. von Lujo Brentano und Walther Lotz, 138 Stück, Stuttgart und Berlin 1916.
Lüchinger H.G., Die Auslegung der Bundesverfassung, Diss. Zürich 1953.
Marcinowski, Die Wehrsteuer im Deutschen Reich, Berlin 1881.

Masshardt Heinz, Kommentar zur eidg. Wehrsteuer 1971–1982, Zürich 1972 (mit Nachtrag 1974).
Merz Walther, Geschichte der Stadt Aarau im Mittelalter, Aarau 1925.
Mettler Max, Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht in Steuersachen, Diss. Zürich 1950.
Meyer J., Geschichte des schweizerischen Bundesstaatsrechts, 2. Bd.: Die Zeit von 1798–1874, Winterthur 1875.
Michel K., Die Wirtschaftlichkeit der Steuererhebung. Eine Untersuchung über die Steuererhebungskosten der Hauptsteuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden für das Fiskaljahr 1958, Diss. Zürich 1962.
Mötteli J., Von der zürcherischen Miliz, in: Feuilleton der "Zürcher-Wochen-Chronik", Nr. 50 vom 11. Dezember 1915.
Müller Johannes Georg, Die militärische Dienstpflicht nach deutschem Verwaltungsrecht, Diss. Leipzig 1909.
Nann Beat, Das Dienstbüchlein, Diss. Zürich 1958.
Nawiasky Hans, Allgemeine Rechtslehre als System der rechtlichen Grundbegriffe, 2. Aufl., Einsiedeln/Zürich/Köln 1948 (zit. Nawiasky, Allg. Rechtslehre).
– Steuerrechtliche Grundbegriffe, in: ZBl. 53 (1952) 529 ff. (zit. Nawiasky, Grundbegriffe).
Nef Hans, Gleichheit und Gerechtigkeit, Zürich 1941.
– Rechtsgleichheit, Schweizerische Juristische Kartothek, Blatt 546 (zit. Nef, Rechtsgleichheit).
– Warum verletzte der Waadtländer "Waffenplatzartikel" die Rechtsgleichheit?, in: ZBl. 59 (1958) 265 ff.
Neumann Fr.J., Die Wehrsteuer, in: Finanzarchiv 1887, 4. Jg., Bd. I, 109 ff.
Neumark F., Theorie und Praxis der modernen Einkommenssteuer, Bern 1947, 38 ff.
Nicolet M.A., Militärpflichtersatz und Auslandschweizer, in: Echo, 42. Jg. (Nr. 11, 1962), 17 f.
Noher Erich/Koebel Fritz, Die eidgenössische Wehrsteuer und der Militärpflichtersatz, in: Österreichische Militärische Zeitschrift H 6 (1967 470 ff.
Oftinger Karl, Vom Handwerkzeug des Juristen und von seiner Schriftstellerei (mit einem Anhang über die Anfertigung von Hausarbeiten und Klausuren), 5. Aufl., Zürich 1974.
Pfenninger H.F., Die Militärdienstpflicht der Schweizer in Amerika, in: NZZ Nr. 1566 (31. Mai 1956).
– Die Militärdienstpflicht der schweizerisch-französischen Doppelbürger in Frankreich, in: NZZ Nr. 2070 (21. Juli 1956).
– Die schweizerisch-französischen Doppelbürger. Zur Frage der Militärdienstpflicht, in: NZZ Nr. 559 (27. Februar 1957).
Piccard, De la taxe militaire. Exposé systématique de la jurisprudence du Tribunal fédéral en 1929–1931, Lausanne 1931.
Probst Raymond, Zwischenstaatliche Abgrenzung der Wehrpflicht, Diss. Bern 1955.
Rasi, R.C., Die kantonale Militärhoheit als Problem des Verhältnisses von Bund und Kantonen, Diss. Basel 1974.
Reichlin Paul, Die Schweigepflicht des Verwaltungsbeamten, in: ZBl. 53 (1952) 473 ff.
Reimann August/Zuppinger Ferdinand/Schärrer Erwin, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bde. I–IV, Bern 1961–1969 (zit. Reimann/Zuppinger/Schärrer).
Ruck Erwin, Schweizerisches Verwaltungsrecht, 3. Aufl., 2 Bde., Zürich 1951/1953 (zit. Ruck, Verwaltungsrecht).
– Schweizerisches Staatsrecht, 3. Aufl., Zürich 1957 (zit. Ruck, Schweiz. Staatsrecht).
Ruedy J., Jeder Schweizer ist wehrpflichtig. Referat über das Bundesgesetz betr. Militärpflichtersatzsteuer, gehalten in der Volks- und Grütlivereins-Versammlung in La Chaux-de-Fonds, 3. Aufl., ohne Ortsangabe und Datum.
Ruegg Ernst, Niederlassungsfreiheit und Beschränkung der Freizügigkeit, Zürich 1948.
Ruof J./Hunzinger M., Militärpflichtersatz, in: Handbuch der schweiz. Volkswirtschaft, I, 1955, 424.
Speiser Paul, Gutachten über die Fragen der Umgestaltung des eidgenössischen Militärpflichtersatzes oder der Ersetzung desselben durch eine andere Einnahme, Basel 1916.
Von Salis L.R., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 3 Bde., 2. Aufl., Berlin 1903 (zit. von Salis, Bundesstaatsrecht, I, II und III).

Schallmayer Werner, Vererbung und Auslese im Lebenslauf der Völker. Eine staatswissenschaftliche Studie auf Grund der neueren Biologie, in: Natur und Staat, Ziegler Bd. III, Jena 1903, 297 ff.

Schanz Georg, Die Steuern der Schweiz in ihrer Entwicklung seit Beginn des 19. Jahrhunderts, 5 Bde., Stuttgart 1890 (zit. Schanz, I–V).

Schauffelberger Alfred, Die rechtliche Stellung des Festungswachtkorps und seiner Angehörigen, Diss. Zürich 1958.

Schindler Dietrich, Die Rechtsbeziehungen zwischen Bund und Kantonen im Heerwesen, Diss. Zürich 1916, Aarau 1916.

Schlaepfer Hans-Jürg, Die Ausscheidung der Steuerkompetenz zwischen Bund und Kantonen, Diss. Zürich 1952.

Schmid A., Zum Begriff des Erwerbseinkommens und des Vermögensertrages, in: StRev. 26 (1971) 493.

Schmidt C.A., Der fundamentale Gedankengang für die Wehrsteuertheorie, in: Finanzarchiv 1895, 12. Jg., Bd. II, 89 ff.

Schneider Salomon, Steuersystem und Steuerpolitik in der Schweiz, Berlin 1925.

Schollenberger J., Die Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Berlin 1905 (zit. Schollenberger, Komm.).

Schott A., Die französische Wehrsteuer nach dem Gesetz vom 15. Juli 1889, Diss. Jena 1892, ersch. in: Staatswissenschaftliche Studien, Bd. 4, H 4, 1 ff.

Schwarzenbach Hans-Rudolf, Grundrisse des allgemeinen Verwaltungsrechts. Eine Einführung für Behördemitglieder, Beamte und Studierende, 6. Aufl., Bern 1975.

Stämpfli, Die schuldhafte Nichtbezahlung des Militärpflichtersatzes, in: SJZ 22 (1924), 63 ff.

Stäuber Walter, Ersatzabgaben, in: Handbuch der schweiz. Volkswirtschaft, Bd. I, Zürich 1955.

Steiner E., Das Bürgerrecht als Grundlage der Besteuerung, StRev. 11 (1956) 191 ff.

– Die Dienstverweigerung und die schuldhafte Nichtbezahlung des Militärpflichtersatzes, in: SJZ (1957), 199 ff.

Steiner Paul, Die Militärpflichtersatzsteuer, in: Schweiz. Blätter für Wirtschafts- und Sozialpolitik, 22. Jg., Bd. 1, Bern 1915/16, 65 ff. und 109 ff.

Strahl Fedor, Der Streit um die Wehrsteuer, Stuttgart 1913.

– Materialien zur Beurteilung der Reichswehrsteuer, Diss. Breslau 1913.

Strickler Gottfried, Der Steuerbezug der veranlagten Steuern in Bund und Kanton Zürich, Diss. Zürich 1939; ersch. als Teildruck: II. Teil, Die Sicherungsmittel der Steuereintreibung.

Tuor Peter/Schnyder Bernhard, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 9. Aufl., Zürich 1975 (zit. Tuor/Schnyder).

Uhlmann-Coradi Maya, Die Rechtsstellung der Schweizer Frau im Dienste der Landesverteidigung, Diss. Zürich 1969.

Vallender Klaus A., Grundzüge des Kausalabgabenrechts. Gebühren – Vorzugslasten – Ersatzabgaben, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bern und Stuttgart 1977.

Vocke Luth., Abgaben, Auflagen und die Steuer vom Standpunkt der Geschichte und der Sittlichkeit, Stuttgart 1887.

Wacker Paul, Die Militärhoheit der Schweizerischen Kantone, Diss. Basel 1915.

Wagner Adolf, Steuergeschichte vom Altertum bis zur Gegenwart, Lehrbuch und Handbuch der politischen Ökonomie, Leipzig und Heidelberg 1886.

Weidmann Carl, Die rechtliche Stellung des Heereskommandanten, Diss. Zürich 1949.

Weidmann Heinz, Die Rechtsstellung des Pflichtigen im schweizerischen Steuerveranlagungsverfahren, Diss. St. Gallen 1952 (zit. Weidmann, Steuerveranlagungsverfahren).

Wiederkehr Alex, Der Staat und seine Bürger im Ausland, Zürcher Studien zum internationalen Recht, Diss. Zürich 1963.

Wirth O., Der Einkommensbegriff beim Militärpflichtersatz, in: StRev. 16 (1961) 339 ff.

Wolf P., Die schweizerische Bundesgesetzgebung, Bd. III, 2. Aufl., Basel 1908.

Wuest Felix, Der Militärpflichtersatz des Auslandschweizers (eine staats- und völkerrechtliche Untersuchung), Diplomarbeit St. Gallen 1965.

Wüst H., Die Revision des Militärpflichtersatzes, in: NZZ Nr. 1809 (20. Juni 1958).

Zaugg A., Steuern, Gebühr und Vorzugslast. Begriffe und Abgrenzungen, in: ZBl. 74 (1973) 217 ff.

Zellweger E., Der Militärpflichtersatz der Auslandschweizer und die Bundesverfassung, in: SJZ 24 (1927/28), 230 ff., sowie in: Jahresbericht der NHG (1927) 19 ff.
Zitt H., Steuerpolitik der freisinnigen demokratischen Partei der Schweiz, Diss. Zürich 1928.
Ohne Autor, Militärpflichtersatz der Auslandschweizer, in: NZZ Nr. 997 (10. März 1965).
– Die Neuordnung des Militärpflichtersatzes, in: NZZ Nr. 2507 (3. September 1958).

Auf weitere, nur am Rande konsultierte Literatur wird in den Anmerkungen verwiesen.

QUELLENVERZEICHNIS

Allgemeine Rechtsquellen

Amtliche Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen (Eidgenössische Gesetzessammlung) 1848–1947; ab 1948: Sammlung der eidgenössischen Gesetze	AS
Bereinigte Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen der Schweizerischen Eidgenossenschaft 1848–1947	BS
Militäramtsblatt. Publikationsorgan des Eidgenössischen Militärdepartementes	MA
Sammelband des Militäramtsblattes Erster und Zweiter Teil	SMA
Systematische Sammlung des Bundesrechts, Band 1–99	SR

Gesetzesmaterialien

Amtliches stenographisches Bulletin (des Nationalrates)	StenBull. NR
(des Ständerates)	StenBull. StR
Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft	BBl

Verzeichnis der Gesetze und Verordnungen betreffend den Militärpflichtersatz

I. Bund

Bundesgesetz betreffend den Militärpflichtersatz vom 28. Juni 1878 (aufgehoben)	MPG 1878
Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Bundesgesetzes vom 28. Juni 1878 über den Militärpflichtersatz vom 29. März 1901 (aufgehoben)	Erg.G 1901
Militärorganisation der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 12. April 1907 mit seitherigen Änderungen	MO
Verordnung über die Vollziehung des Bundesgesetzes betreffend den Militärpflichtersatz vom 26. Juni 1939 (aufgehoben)	MPV 1878
Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940 (Wehrsteuerbeschluss) mit seitherigen Änderungen	WStB
Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz vom 12. Juni 1959	MPG
Vollziehungsverordnung zum Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz vom 20. Dezember 1971	MPV

II. Kantone

Zürich	VO über den MPE vom 25. August 1960	MPV-ZH
Bern	VO betr. den Vollzug des BG über den MPE im Kanton Bern vom 2. September 1960	MPV-BE
Luzern	VO über den Vollzug des BG vom 12. Juni 1959 über den MPE und die eidg. VVO vom 14. Dezember 1959 zum BG über den MPE vom 8. Juni 1961	MPV-LU

Uri	VO betreffend den Vollzug des BG über den MPE im Kanton Uri vom 14. März 1960	MPV-UR
Schwyz	Kantonale VVO zum BG über den MPE vom 4. Mai 1961	MPV-SZ
Obwalden	Vollzugsverordnung zum BG über den MPE vom 27. April 1961	MPV-OW
Nidwalden	Vollziehungsverordnung zum BG vom 12. Juni 1959 über den MPE sowie in Ausführung der bundesrätlichen VVO zum BG über den MPE vom 14. Dezember 1959	MPV-NW
Glarus	VVO zum BG über den MPE, erlassen vom Landrat des Kantons Glarus am 3. Oktober 1960	MPV-GL
Zug	VO betr. den Vollzug des BG über den MPE im Kanton Zug vom 16. Dezember 1960	MPV-ZG
Freiburg	Kantonale Ausführungsordnung zum BG vom 12. Juni 1959 über den MPE vom 21. Februar 1961	MPV-FR
Solothurn	VVO zum BG vom 12. Juni 1959 über den MPE vom 12. Dezember 1960. RRB: Teilweise Rückerstattung des MPE an das männliche Pflegepersonal der Kantonalen Psychiatrischen Kliniken und des Kantonsspitals Olten vom 14. Dezember 1973 RRB: Teilweise Rückerstattung des MPE an das von der Dienstpflicht befreite Aufsichtspersonal der Strafanstalt Oberschöngrün vom 13. August 1974 RRB: Festsetzung der Entschädigung an die Sektionschefs für Teilnahme an den Veranlagungsarbeiten ihrer Sektion vom 10. Januar 1961	MPV-SO
Basel-Stadt	VO betr. den MPE vom 23. August 1960 Beschluss des RegR über die Abänderung der VO betr. den MPE vom 23. August 1960 vom 17. Januar 1961	MPV-BS
Baselland	Kantonale VVO zum BG vom 12. Juni 1959 über den MPE vom 14. April 1960	MPV-BL
Schaffhausen	VO des RegR des Kantons Schaffhausen zum Vollzug des BG vom 12. Juni 1959 über den MPE vom 1. September 1970	MPV-SH
Appenzell A.Rh.	VO betr. den Vollzug des BG über den MPE im Kanton Appenzell A.Rh. vom 13. Juni 1960	MPV-AR
Appenzell I.Rh.	VVO zum BG über den MPE vom 29. November 1960	MPV-AI
St. Gallen	VVO zu den eidg. Vorschriften über den MPE vom 25. April 1961 (Neudruck Dezember 1975)	MPV-SG
Graubünden	VVO zum BG über den MPE, vom Grossen Rat erlassen am 24. Mai 1960	MPV-GR
Aargau	VO über das BG über den MPE vom 17. Juni 1960	MPV-AG
Thurgau	VVO des RegR zum BG über den MPE vom 9. Dezember 1960	MPV-TG
Tessin	Regolamento per l'esecuzione della legge federale sulla tassa d'esenzione dal servizio militare del 2 dicembre 1960	MPV-TI

Waadt	Loi d'application de la législation fédérale sur la taxe d'exemption du service militaire du 28 novembre 1960	RTM-VD
Wallis	Gesetz vom 3. Juli 1961 über die Vollziehung des BG vom 12. Juni 1959 betr. den MPE	MPV-VS
Neuenburg	Arrêté d'exécution des prescriptions fédérales sur la taxe d'exemption du service militaire du 3 février 1961	RTM-NE
Genf	Loi d'application des dispositions fédérales sur la taxe d'exemption du service militaire du 14 janvier 1961 Règlement conc. l'application des prescriptions fédérales et cantonales sur la taxe d'exemption du service militaire du 2 février 1972	RTM-GE

Entscheidsammlungen

Die Praxis des schweizerischen Bundesgerichtes. Monatliche Berichte über die wichtigsten Entscheide, Basel	Praxis
Entscheidungen des Eidgenössischen Versicherungsamtes, Bern	EVGE
Entscheidungen des schweizerischen Bundesgerichtes. Amtliche Sammlung, Lausanne	BGE
Verwaltungsentscheide der Bundesbehörden, bearbeitet im Auftrag des Bundesrates vom Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartement, Bern	VerwEntsch.

ZUSAMMENSTELLUNG DER BUNDESGERICHTSENTSCHEIDE (publizierte) BETREFFEND DEN MILITÄRPFLICHTERSATZ

BGE (ab 1903)	Datum		Parteien
29 I 158	18.06.03	i.S.	Christen gegen RegR Unterwalden
51 I 157	29.05.25	i.S.	Pfister gegen RegR Zürich
53 I 245	07.07.27	i.S.	Ministère public fédéral contre Buffat
I 433	14.10.27	i.S.	Schmid gegen RegR Zürich
55 I 173	12.09.29	i.S.	O.W. gegen Zürich
I 175	12.09.29	i.S.	W.R. gegen Bern
I 179	03.10.29	i.S.	O.A. gegen Bern
I 183	10.10.29	i.S.	E.O. gegen Zürich
I 243	14.11.29	i.S.	J.E. gegen St. Gallen
I 246	14.11.29	i.S.	L.G. gegen Zürich
I 329	05.12.29	i.S.	W.E. gegen Zürich
I 332	15.12.29	i.S.	F.C. gegen Ticino
56 I 22	16.01.30	i.S.	R.H. gegen Zürich
I 32	06.02.30	i.S.	Dr.med. E.v.R. gegen Schwyz
I 34	06.03.30	i.S.	A.B. gegen Zürich
I 37	13.03.30	i.S.	L.B. gegen Bern
I 107	14.04.30	i.S.	J.G. gegen Aargau
I 113	22.05.30	i.S.	Dr.med. K.H. gegen Zürich
I 191	12.06.30	i.S.	W.S. gegen Basel-Stadt
I 279	11.09.30	i.S.	E.M. contre Vaud
I 333	13.11.30	i.S.	E.B. gegen Aargau
I 465	04.12.30	i.S.	Ch.M. gegen St. Gallen
57 I 28	19.02.31	i.S.	Vogel gegen Luzern
I 127	26.03.31	i.S.	Thiébaud contre Neuchâtel
I 220	17.09.31	i.S.	Walder gegen Zürich
I 227	01.10.31	i.S.	Pf. gegen Zürich
I 230	15.10.31	i.S.	Iseli gegen Baselland
I 310	12.11.31	i.S.	Guénin contre Vaud
I 313	26.11.31	i.S.	Nussbaumer gegen Luzern
I 397	22.12.31	i.S.	Huber gegen Solothurn
58 I 45	14.03.32	i.S.	W.W. gegen Solothurn
I 190	14.07.32	i.S.	Fleischli gegen Luzern
I 244	06.10.32	i.S.	Stucki gegen Glarus
59 I 237	19.10.33	i.S.	Scherrer gegen Militärdir. Zürich
60 I 134	28.06.34	i.S.	Achard contre Genève
I 280	04.10.34	i.S.	Raemy contre Fribourg
I 370	20.12.34	i.S.	Masset contre Dep. mili. du Ct. de Vaud
61 I 201	19.09.35	i.S.	Kleiner gegen Zürich
I 282	24.10.35	i.S.	Mathey gegen Militärdir. Bern
62 I 254	17.12.36	i.S.	Canziany gegen RegR Basel-Stadt
63 I 251	25.11.37	i.S.	Brügger gegen Militärdir. Aargau
64–67	keine Entscheide		
68 I 93	01.05.42	i.S.	Flaig gegen Basel-Stadt
I 96	02.10.42	i.S.	Kisling gegen RegR Zürich
IV 143	15.10.42	i.S.	Mariéthoud contre Genève
69 I 93	17.09.43	i.S.	Pfister gegen RegR Solothurn
I 186	29.10.43	i.S.	G.S. gegen Militärdir. Zürich
I 189	22.12.43	i.S.	Wysard gegen Basel-Stadt
70 I 157	06.10.44	i.S.	Neumann contre Comm. Vaud

BGE (ab 1903)		Datum		Parteien
70 I	159	20.10.44	i.S.	M.K. gegen RegR Basel-Stadt
71 I	39	26.01.45	i.S.	Brechbühl gegen Militärdir. Kt. Bern
I	44	02.03.45	i.S.	Sutter gegen Militärdir. Bern
I	101	23.03.45	i.S.	Scherer gegen Militärdir. Aargau
I	108	23.03.45	i.S.	Matter gegen Polizeidep. Kt. Luzern
I	162	04.05.45	i.S.	Bondallaz contre Genève
I	147	28.06.45	i.S.	Ith contre Conseil d'Etat Ct. de Genève
72 I	297	13.12.46	i.S.	X. contre Vaud
73 I	245	10.10.47	i.S.	S. gegen StKomm. Basel-Stadt
I	247	24.10.47	i.S.	H. gegen Militärdir. Aargau
I	387	05.12.47	i.S.	F. gegen RegR Basel-Stadt
I	391	05.12.47	i.S.	X. gegen Militärdir. Kt. Bern
74 I	54	12.03.48	i.S.	Ramel contre Vaud
I	57	05.03.48	i.S.	T. gegen RegR Basel-Stadt
I	477	10.12.48	i.S.	Steiner gegen Militärdir. Kt. Zürich
I	481	21.12.48	i.S.	Davet contre Comm. fribourgeoise
75 I	162	17.06.49	i.S.	E. gegen Uri
I	200	15.07.49	i.S.	Ct. de Neuchâtel contre Ct. de Genève
76 I	140	09.06.50	i.S.	Flückiger gegen Militärdir. Kt. Bern
77 I		keine Entscheide		
78 I	140	05.04.52	i.S.	E. gegen RegR Uri
I	252	11.07.52	i.S.	Rocco Canonica contro Ticino
I	370	19.12.52	i.S.	Challong gegen kl. Rat Kt. Graubünden
79 I	162	10.07.53	i.S.	G. contro Ticino
I	349	11.12.53	i.S.	Ballinari contro Ticino
80 I	27	14.05.54	i.S.	Thossy gegen Freiburg
I	355	26.11.54	i.S.	EStV gegen Vaud und Bern
81 I	63	18.02.55	i.S.	Günter gegen Militärdir. Kt. Bern
I	64	01.04.55	i.S.	Saugy contre Comm. vaud./VD
I	286	01.07.55	i.S.	Ponzio contro Ticino
82 I		keine Entscheide		
83 I	273	15.11.57	i.S.	Nyffeler gegen Bern
84 I	67	28.03.58	i.S.	Camponovo gegen Militärdir. Kt. Bern
85 I	60	13.02.59	i.S.	EStV contre Bertholet/VD
I	153	10.07.59	i.S.	W. gegen RegR Basel-Stadt
86–88		keine Entscheide		
89 I	501	04.10.63	i.S.	Recordon contre Comm. vaud./VD
IV	221	27.09.63	i.S.	Muzzler
90 I	49	21.02.64	i.S.	Brauen contre Comm. vaud./VD
I	305	30.10.64	i.S.	Trösch gegen Rekurskomm. Kt. Bern
91 I	429	05.11.65	i.S.	Huber gegen Rekurskomm. Kt. Bern
92 I	123	17.06.66	i.S.	Aerni
93–94		keine Entscheide		
95 I	58	22.02.69	i.S.	Rausis gegen Neuchâtel
I	258	23.05.69	i.S.	Hübscher gegen Luzern

(Diese Zusammenstellung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit)

ZEITSCHRIFTEN UND ZEITUNGEN

Archiv für schweizerisches Abgabenrecht, Bern 1932/33 ff.	ASA (Archiv)
Basler Juristische Mitteilungen, Basel	BJM
Blätter für Zürcherische Rechtsprechung, Zürich	BlZR
Der Fourier, Offizielles Organ des Schweizerischen Fourierverbandes und des Verbandes Schweizerischer Fouriergehilfen, Bern	Der Fourier
Der Sektionschef, Offizielles Organ des Verbandes Schweizerischer Sektionschefs, Rorschach 1917 ff.	Der Sektionschef
Echo, Zeitschrift für die Schweizer im Ausland, hrsg. vom Auslandschweizersekretariat der Neuen Helvetischen Gesellschaft, Bern	Echo
Finanz-Archiv, Berlin 1884 ff.	Finanzarchiv
Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen, Bern 1903 ff.	MbVR
Neue Zürcher Zeitung, Zürich	NZZ
Revue de droit administratif et de droit fiscal, Lausanne	RDAF
Schweizerische Juristen-Zeitung, Zürich 1904 ff.	SJZ
Schweizerische Juristische Kartothek, Genf	SJK
Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Zürich 1900 ff.	ZBl.
Steuer-Revue, Bern 1945 ff.	StRev.
Vierteljahresschrift für schweizerisches Abgabenrecht, Entscheidungen, Bern 1920 ff.	VSA
Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins, Bern	ZBJV
Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht, Berlin	ZAöRVR
Zeitschrift für schweizerisches Recht, Neue Folge, Basel 1882 ff.	ZSR

VERZEICHNIS DER GRAPHISCHEN DARSTELLUNGEN UND TABELLEN

1. Schematische Übersicht über die Erscheinungsformen der Wehrpflicht 37
2. System der öffentlichen Lasten 53
3. Berechnung der Ersatzabgabe 146
4. Übersicht über die Organisation der kantonalen Militärpflichtersatzbehörden 235

VORWORT

Obschon der schweizerische Militärpflichtersatz zu den ältesten öffentlichen Abgaben des Bundes gehört – vor 100 Jahren wurde das erste Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz erlassen –, hat es zu keiner Zeit an Bestrebungen gefehlt, diese Ersatzleistung des Schweizerbürgers für den nicht geleisteten Militärdienst zu kritisieren oder gar abzuschaffen. Wenngleich die grundsätzliche Frage der Rechtfertigung des Militärpflichtersatzes heute in den Hintergrund gerückt ist, wurden gerade in jüngster Zeit vermehrt im Parlament Vorstösse unternommen, die darauf abzielen, die bestehende Regelung namentlich in bezug auf die Ersatzpflicht der Invaliden, des Eisenbahn- und Postpersonals usw. sowie die Einbeziehung des Frauenverdienstes in das taxpflichtige Einkommen des Ersatzpflichtigen zu revidieren.

Diese Bestrebungen sowie die sich aus verschiedenen Gründen (geänderte Militärorganisation, veränderte Geldwertverhältnisse, bei der Anwendung des zuletzt 1959 revidierten Bundesgesetzes auftretende Schwierigkeiten) aufdrängenden Anpassungen haben 1968 zur Aufnahme der Revisionsarbeiten zum Militärpflichtersatzgesetz geführt. Angesichts dieser Situation besteht das Ziel dieser Arbeit darin, den schweizerischen Militärpflichtersatz – ohne auf die im Gang befindliche Teilrevision einwirken zu wollen – in seiner bestehenden Ausgestaltung darzustellen.

Zu diesem Zwecke wurden im ersten Teil der Arbeit die historischen, staats- und abgaberechtlichen Grundlagen des Militärpflichtersatzes erarbeitet und im grösseren verfassungs- und steuerrechtlichen Zusammenhang untersucht. Dies erlaubt es dem Leser, sich einen allgemeinen Überblick über das Gedankengut dieser eigentümlich schweizerischen Einrichtung zu machen.

In einem zweiten Teil befasst sich die vorliegende Arbeit sodann mit den Elementen des Ersatzabgabeverhältnisses des Militärpflichtersatzes. Dabei werden die Begriffe der Ersatzabgabehoheit, des Ersatzabgabesubjektes, des Ersatzabgabeobjektes sowie die Berechnungsgrundlage und das Ersatzabgabemass erläutert.

Der dritte Teil setzt sich schliesslich mit dem Ersatzabgabeverfahren auseinander und behandelt die Aufgaben und die Organisation der Ersatzabgabebehörden sowie das Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren und die Ersatzabgabevollstreckung.

Die Arbeit wurde Ende Mai 1978 abgeschlossen und berücksichtigt insbesondere auch die bis dahin bekannten Revisionsvorschläge.

Meinem verehrten Lehrer, Herrn Professor Dr. F. Zuppinger, danke ich an dieser Stelle recht herzlich für seine Bemühungen und die mir gewährte Freiheit in der Vorbereitung dieser Arbeit. Danken möchte ich auch Herrn Dr. F. Koebel, Eidg. Steuerverwaltung, Abt. MPE, und Herrn Bächli, Kreiskommando Zürich, Abt. MPE, die mir durch wertvolle und anregende Gespräche sowie durch Zurverfügungstellung von Unterlagen die Bewältigung des Themas wesentlich erleichtert haben.

ERSTER TEIL

Allgemeine Grundlagen

1. Kapitel

Historische Grundlagen des Militärpflichtersatzes

1. Der Militärpflichtersatz, so wie er in seiner heutigen Form in der Schweiz bekannt ist, stellt das Ergebnis eines langen historischen Reifungsprozesses dar. Unter dem Einfluss verschiedenster politischer, wirtschaftlicher und sozialer Bewegungen hat sich ein Institut gebildet, das sehr eng mit der Rechtsauffassung des Schweizervolkes und dem eidgenössischen Wehrwesen in Zusammenhang steht.

2. Ziel des historischen Teils dieser Arbeit wird es daher sein, die verschiedenen Entwicklungsstadien des schweizerischen Militärpflichtersatzes aufzuzeigen und die Beweggründe darzulegen, die zur Entstehung des modernen Militärpflichtersatzes geführt haben.

§ 1 Die Entstehung der schweizerischen Ersatzabgabe

I. Die Vorläufer des Militärpflichtersatzes[1]

3. Schon im Mittelalter findet man in vereinzelten Städten und Orten der alten Eidgenossenschaft öffentliche Abgaben, welche diejenigen zu erbringen hatten, die keinen persönlichen Wehrdienst leisten konnten.[2] So scheint Zürich schon Ende des 14. Jahrhunderts eine Art Ersatzsteuer gekannt zu haben, wenn es 1388 in einem Dekret des Rates der Zweihundert bestimmte: "..., dass die nit reisen, noch uf das Veld mit Panner ziehen mugen, jeklicher von allem sinem Geld je von 50

1 Militärabgaben gehen bis in die Zeit des Altertums zurück. Auf eine Darstellung dieser frühen Bsp. wird verzichtet. Ausführliche Darstellungen finden sich bei: Wagner, Adolph, Steuergeschichte vom Altertum bis zur Gegenwart, Lehrbuch und Handbuch der politischen Ökonomie, Leipzig und Heidelberg 1886, 19 ff.; Vocke, L., Abgaben, Auflagen und die Steuern vom Standpunkt der Geschichte und der Sittlichkeit, Stuttgart 1887, 30 ff.; von Erlach, 2–5; Schott, A., Die französische Wehrsteuer nach dem Gesetz vom 15. Juli 1889, (Diss. Jena 1892), ersch. in Staatswiss. Stud., IV, H 4, 1 ff.

2 Bsp. für zürcherische Militärabgaben im Mittelalter, vgl. dazu Corrodi-Sulzer, A., Militärpflichtersatz im 14. Jh., Misz. aus dem Zürcher Staatsarchiv 3, Zürich 1930, 1 ff.; Mötteli, J., Von der Zürcherischen Miliz, Feuilleton der Zürcher-Wochen-Chronik vom 11. Dezember 1915, Nr. 50, 10 ff.; Hauser, A., Wehrtüchtigkeit von Stadt und Land im alten Zürich, Zürich 1939, 1 ff.; weitere Bsp. anderer Kantone vgl. Immer, 306 ff., sowie Baumann, 47 f.

Gulden an ihren kosten geben soll".[3] Es handelte sich dabei um eine 2%ige Vermögenssteuer, welche all jene, einschliesslich der Witwen und Töchter, zu entrichten hatten, die nicht in den Krieg zogen.[4] Eine ähnliche Ersatzsteuer bestand auch in der Stadt Aarau. Nach einem Beschluss des Stadtrates vom 23. Januar 1533 waren damals alle Dienstuntauglichen verpflichtet, ihre Wehrpflicht durch einen Pflichtersatz abzugelten.[5]

4. Im 16. und 17. Jahrhundert gab es in den Städten Genf, Bern und Freiburg Ersatzsteuern, die diejenigen Einwohner bezahlen mussten, welche die allgemeine Torwachtpflicht nicht erfüllten.[6] Entsprechend ihrer Funktion wurden diese Abgaben "Wachtgeld" oder "taxe des gardes" genannt.[7] Meistens waren auch die Frauen und Töchter verpflichtet, das Wachtgeld zu entrichten.[8] Eine Steuerbefreiung genossen lediglich die öffentlich anerkannten Armen.[9]

5. Diese frühen Beispiele von Abgaben, welche anstelle einer persönlichen Dienstleistung erhoben wurden, geben Aufschluss über das Alter des Pflichtersatzgedankens. Ein Vergleich der Rechtsnaturen der damaligen und heutigen Einrichtungen lässt allerdings recht bald einige grundlegende Unterschiede erkennen.[10] Währenddem der geltende Militärpflichtersatz, was auch eingehend zu erörtern sein wird, auf der allgemeinen Wehrpflicht beruht und zur Verwirklichung der Rechtsgleichheit im Wehrwesen dient[11], waren die beschriebenen Abgaben des Mittelalters durchwegs fiskalisch motivierte Zwecksteuern, die in keinem oder nur in einem zufälligen Zusammenhang mit derjenigen Leistungspflicht standen, für die sie einen Ersatz darstellten.[12] Die Befreiung der Dienstleistenden von der Abgabe lag nicht wie heute im Wesen der Abgabe begründet, sondern war lediglich ein Grund zur Steuerprivilegierung.[13]

Aufgrund dieser Feststellung wird denn auch in der Literatur durchwegs die Ansicht vertreten, es lasse sich, trotz der äusserlichen Verwandtschaft, keine zusammenhängende Entwicklung zwischen diesen frühen Abgaben und dem heutigen Militärpflichtersatz nachweisen.[14]

3 Corrodi-Sulzer, a.a.O., 1; von Erlach, 8.
4 Corrodi-Sulzer, a.a.O., 1/2.
5 Merz, Walther, Geschichte der Stadt Aarau im Mittelalter, Aarau 1929, 193, zit. bei Baumann, 47 Anm. 127.
6 In Genf bezog man eine "taxe des gardes" seit dem Beschluss vom 20. Oktober 1540, in Bern seit 1650 und in Freiburg seit 1674; vgl. dazu die Ausführungen von Immer, 307 f.
7 Baumann, 47; Immer, 306.
8 Schanz, IV, 195; Immer, 306.
9 Schanz, I, 144.
10 Vgl. dazu von Erlach, 2.
11 Vgl. dazu die Ausführungen hinten N 107 ff.
12 Von Erlach, 2; Immer, 306.
13 Von Erlach, 2.
14 Statt vieler Schanz, I, 142/44; Baumann, 319; Lienhart, 54.

II. Die Ersatzabgabe nach der französischen Revolution

A. Die französische Militärsteuer

1. Der Einfluss der französischen Revolution[15]

6. Eine entscheidende Wende vollzog sich in der Geschichte des Pflichtersatzes gegen Ende des 18. Jahrhunderts, als der absolute Staat in Frankreich durch die Revolution zerschlagen wurde.[16] Damals erinnerte man sich wieder an die altgermanischen Anschauungen über den Staat, nach welchen die Interessen des Bürgers mit denjenigen des Staates aufs engste verknüpft waren.[17] So fand auch der Gedanke wieder Eingang, dass es die Pflicht eines jeden Bürgers sei, seine Heimat mit der eigenen Waffe zu verteidigen. Die französische Verfassung vom 24. Juni 1793 postulierte deshalb als Ausfluss der von der Revolution verkündeten "Fraternité" den Grundsatz der allgemeinen Wehrpflicht, der Pflicht jedes Staatsbürgers, persönlich Dienst in der Armee zu leisten. Die praktische Durchführung dieses Grundsatzes stiess nun aber auf Schwierigkeiten, da trotz der allgemeinen Pflicht nicht jeder Franzose imstande war, diesen Anforderungen zu genügen. Es stellte sich daher die Frage, was mit den Dienstbefreiten geschehen sollte, ohne dass die allgemeine Wehrpflicht und damit die Rechtsgleichheit verletzt würden. Da eine Befreiung von sämtlichen staatlichen Lasten als unbillige Privilegierung empfunden worden wäre, beschloss man, denjenigen, welche keinen Dienst erbrachten, eine Steuer aufzuerlegen.[18]

2. Die Militärsteuer von 1802

7. In diesem Sinne bestimmte das französische Gesetz vom 18. Mai 1802 erstmals, gestützt auf die allgemeine Wehrpflicht, dass alle vom Militärdienst befreiten Männer eine einmalige Abfindungssumme, die sogenannte "indemnité", zu entrichten hatten.[19] Die Höhe jener Abgabe richtete sich nach der allgemeinen direkten Einkommenssteuer des Dienstbefreiten und seiner Eltern in dem Jahr, in dem der Wehrpflichtige das 20. Altersjahr erreichte.[20] Musste der Dienstbefreite zusammen mit seinen Eltern jährlich mehr als 50 FF, aber weniger als 100 FF Staatssteuern be-

15 Ausführlicher darüber Loeser, G., Das Problem der Wehrsteuer in der Praxis, (Diss. Berlin 1916), ersch. in Münchner Volkswirtschaftliche Stud., Stuttgart und Berlin 1916, 4 ff.; Frick, 14; Cohn, 525/26; Schott, A., Die französische Wehrsteuer nach dem G vom 15. Juli 1889, (Diss. Jena 1892), ersch. in Staatswiss. Stud., IV, H 4, 11 ff.
16 Cohn, 524; Schanz, 141; Schott, 1 und 9.
17 Loeser, 9.
18 Cohn, 525; Baumann, 319.
19 Vgl. dazu Schott, 11 ff.; Baumann, 319 f.; von Erlach, 6.
20 Schott, 13; Cohn, 528.

zahlen, so schuldete er denselben Steuerbetrag als Abfindung.[21] Betrug die jährliche Staatssteuer nicht mehr als 100 FF, so erhöhte sich die indemnité jeweils um 50 FF für jede weiteren 25 FF der allgemeinen Steuern. Zur Verhinderung eines unrealistischen Verhältnisses zur effektiven Militärdienstleistung wurde die Militärabgabe auf eine Maximalsumme von 1'200 FF begrenzt.[22] Alle Dienstbefreiten, welche weniger als 50 FF Staatssteuern zahlen mussten, waren von der indemnité befreit.[23]

Trotz des einleuchtenden Grundgedankens dieser Militärsteuer vermochte sie sich auf die Dauer in Frankreich nicht zu behaupten.[24] Nach zahlreichen Teilrevisionen, namentlich in den Jahren 1805, 1893 und 1898, wurde sie durch das Militärgesetz vom 21. März 1905 endgültig aufgehoben.[25]

8. Unabhängig von dieser Tatsache nimmt die französische indemnité in der historischen Entwicklung der Pflichtersatzabgabe einen bedeutenden Platz ein, zumal sie nach der französischen Revolution die erste Abgabe war, die unmittelbar auf dem Grundsatz der allgemeinen Wehrpflicht beruhte.[26] Jene Abhängigkeit von der Wehrpflicht war es denn auch, die der Militärabgabe im Staatswesen eine neue Funktion zuwies. Hatte man in der Zeit vor der Revolution die Militärsteuer vorwiegend aus finanziellen Überlegungen geschaffen, so wurde sie nun zur Verwirklichung demokratischer Staatsmaximen, namentlich zur Durchsetzung einer rechtsgleichen Behandlung der Bürger verwendet.[27] Die Rechtfertigung der Militärabgabe war in diesem Sinne nicht mehr ausschliesslich eine fiskalische, sondern auch eine staatspolitische.

B. Die Entwicklung zur kantonalen Militärpflichtersatzabgabe

9. Die systematische Ausgestaltung und Weiterbildung der allgemeinen Wehrpflicht durch Heranziehung der vom Militärdienst Befreiten zu einer Ersatzleistung in Geld erfolgte in den Ständen der alten Eidgenossenschaft im Verlaufe des 19. Jahrhunderts.[28] Anstoss zu dieser Entwicklung gab der zu jener Zeit einsetzende Ausbau des schweizerischen Wehrwesens und der von der französischen Revolution ausgehende Geisteswandel, welcher dazu führte, dass die Kantone zu reinen Demokratien wurden.[29]

21 Schott, a.a.O., 13; Cohn, 528.
22 Schott, a.a.O., 13.
23 Cohn, 528; Schott, a.a.O., 13.
24 Schott, a.a.O., 38; Loeser, a.a.O., 55; von Erlach, 6; Immer, 307/08.
25 Die französische indemnité diente denn auch manchen Kantonen als Vorlage, auch wenn sie von diesen nie gänzlich übernommen wurde. Vgl. dazu Schanz, I, 142/43.
26 Ausführlicher über die Gründe der Aufhebung vgl. Cohn, 527/28, sowie von Erlach, 1 f.; Immer, 308; Schanz, I, 142.
27 Vgl. dazu Baumann, 331 f.
28 Von Harling, 45; Lienhart, 47 ff.; Schanz, I, 141 f.; Frick, 71; ausführliche Aufstellung der ersten kantonalen Militärabgaben siehe von Erlach, 9 Anm. 2; für detaillierte Erläuterungen Schanz, I–V.
29 Schanz, I, 142.

10. Der Ausbau des Wehrwesens hatte zur Folge, dass die Kantone aufgrund zahlreicher Wehrabkommen zur Stellung von Truppenkontingenten verpflichtet waren.[30] Dies setzte voraus, dass eine grosse Zahl von Kantonsbürgern bewaffnet und militärisch ausgebildet wurde.[31] Obschon die meisten Orte ihre Angehörigen zur Selbstausrüstung und unentgeltlichen Dienstleistung anhielten[32], sahen sie sich mit fortschreitender Modernisierung und Ausweitung des Kriegswesens veranlasst, einen Teil der individuellen Rüstungsauslagen zu übernehmen.[33] Zur Deckung dieser Staatsausgaben erhoben zahlreiche eidgenössische Stände von ihren Einwohnern, einschliesslich der Dienstleistenden, eine sogenannte "Montierungs- oder Uniformierungsabgabe".[34]

11. Neben diesen allgemeinen Militärsteuern kannten vor allem in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts manche Kantone die Einrichtung des "Loskaufgeldes".[35] Dieses ermöglichte es dem Wehrpflichtigen, anstelle der persönlichen Militärdienstleistung seine Pflicht durch eine Geldleistung in Verbindung mit der Stellung eines Ersatzmannes zu erfüllen.[36] Dem Loskaufgeld lagen wie der Montierungsabgabe rein fiskalische Motive zugrunde, die darauf ausgerichtet waren, die Militärkassen zu füllen.[37]

12. Aus den Montierungsabgaben und dem Loskaufgeld entwickelte sich nach und nach die kantonale Militärpflichtersatzabgabe.[38] Nachdem die französische Revolution den demokratischen Grundsatz der "Gleichheit aller vor dem Gesetze" hervorgebracht hatte, wurde es je länger je mehr als ungerecht empfunden, dass die dienenden Wehrpflichtigen die Kosten ihrer Ausrüstung selbst tragen mussten, die Nichtdienenden hingegen von jeglicher Last befreit waren.[39] Um diese augenfällige Ungleichheit in der wirtschaftlichen Belastung der Bürger zu beseitigen, baute man die herkömmlichen Institute zu eigentlichen Ausgleichssteuern aus.[40] So versuchten viele Kantone jenen Ausgleich anfänglich dadurch zu erreichen, dass sie den Dienstleistenden einen teilweisen oder gänzlichen Erlass der Montierungssteuer einräumten.[41]

30 So vor allem durch den Mediationsakt von 1803 und den Bundesvertrag von 1815. Ausführlicher His, I, 616, sowie ders., II, 509 f.
31 Vgl. dazu Frick, 16.
32 Vgl. dazu Frick, 20; Baumann, 60/61 und 369.
33 So z.B. Zürich, wo seit dem G vom 20. Dezember 1804 eine jährliche Abgabe von Fr. 1.– erhoben wurde, die es den Soldaten des Auszuges erleichtern sollte, sich selbst auszurüsten. ZH GS der Mediationsperiode, II, 150 ff., zit. bei Baumann, 321; vgl. dazu auch Feiss/Isler, I, 20/21; Schanz, II, 382.
34 Vgl. dazu Baumann, 320/21.
35 Baumann, 320.
36 Baumann, 320; Frick, 71.
37 Baumann, 320.
38 Baumann, 320; Schanz, I, 143/44; Lienhart, 54; von Harling, 45.
39 Cohn, 530; von Erlach, 10; Baumann, 328; His, II, 526; Schanz, I, 143.
40 Schanz, I, 143.
41 So beispielsweise im Kt. Zürich, wo seit 1816 von den Dienenden Fr. 1. -, von den Nichtdienenden Fr. 2.– erhoben wurden. Baumann, 328; Feiss/Isler, I, 21.

Es wäre nun aber unrichtig, die Entwicklung der kantonalen Militärpflichtersatzabgaben lediglich unter dem Aspekt des Ausgleichs der wirtschaftlichen Lasten zu betrachten.[42] Eine ebenso starke, wenn nicht überragende Rolle spielte das staatsrechtliche Moment, welches den Ausgleich der Rechten und Pflichten, die Rechtsgleichheit unter den Staatsbürgern anstrebte.[43] Es war denn auch dieses Moment, das aus den ursprünglichen Ausgleichssteuern die heutige Ersatzabgabe entstehen liess, die den Zweck hat, den Grundsatz der allgemeinen Wehrpflicht durchzusetzen und damit die Rechtsgleichheit unter den Wehrpflichtigen herzustellen.[44]

III. Der kantonale Militärpflichtersatz

A. Allgemeines

13. Der geschichtliche Umwandlungsprozess von der allgemeinen Montierungsabgabe zum Militärpflichtersatz vollzog sich von Kanton zu Kanton unterschiedlich schnell. Dabei fällt auf, dass die Ersatzabgabe vor allem in jenen Kantonen Fuss fasste, in die die direkten Staatssteuern eingedrungen waren und bessere Unterlagen geschaffen hatten.[45] Bis 1870 besassen sodann nahezu alle Kantone ihren eigenen Militärpflichtersatz.[46]

14. Vielfach waren diese Abgaben am Anfang nur einmalige Abfindungen. Mit der Einführung eines jährlichen Militärdienstes wurden sie dann mit der Zeit zu periodischen Leistungen.[47]

15. In einem zürcherischen "Gesetz betreffend den Militärpflichtersatz, vom 9. April 1834", tauchte dann erstmals die Bezeichnung "Militärpflichtersatz" auf, welche der späteren eidgenössischen Ersatzabgabe den Namen gab.[48]

42 Zu einseitig sind m.E. die Ansichten derjenigen Autoren, welche den MPE ausschliesslich mit dem wirtschaftlichen Lastenausgleich begründen (Steiner, P., Die Militärpflichtersatzsteuer, in: Schw. Bl. f. Wirtschafts- und Sozialpolitik, 22. Jg., Bd. 1, Bern 1915/16, 65 ff. und 109 ff.; Immer, 307; Schmidt, C.A., Der fundamentale Gedankengang der Wehrsteuertheorie, in: Finanz-Archiv, Bd. 12, 559); ebenso aber auch die Auffassung von Lienhart, 18 ff., welcher den MPE lediglich politisch-staatsrechtlich begründet und die wirtschaftliche Betrachtungsweise völlig ablehnt. Gl.M. Baumann, 329/30 Anm. 73.

43 Cohn, 529; Lienhart, 54; Frick, 71 f.

44 BBl 1958 II 340 f.

45 Vgl. dazu Schanz, I, 144; von Harling, 47; Baumann, 328 Anm. 58.

46 Übersicht über den Zustand der kantonalen Militärsteuergesetze vor 1876, vgl. BBl 1875 III 135–155; weder die BV von 1848 noch die MO vom 8. März 1950 enthielten Vorschriften über die Gestalt des MPE. Es war daher den Kantonen überlassen, ihre Militärabgabe auszugestalten. Vgl. dazu Feiss/Isler, I, 23 ff.; His, III, 779.

47 Von Erlach, 10.

48 Baumann, 331 Anm. 76.

Die mannigfaltige Ausgestaltung des kantonalen Pflichtersatzes veranlasst uns, in einem generellen Überblick im folgenden die grundlegenden Modifikationen jener Einrichtung aufzuzeigen.[49]

B. Die kantonalen Militärpflichtersatzabgaben[50]

1. Der Kreis der Ersatzpflichtigen

16. Grundsätzlich waren in den Kantonen jene männlichen Bürger ersatzpflichtig, die der Wehrpflicht unterworfen waren und diese aus irgendwelchen Gründen nicht durch persönliche Dienstleistung im Heer erfüllen konnten.[51]

17. In den meisten eidgenössischen Ständen dauerte die Ersatzpflicht gleich lang wie die Militärdienstpflicht.[52] Einige Kantone kannten jedoch auch eine von der Dienstpflicht abweichende Dauer.[53] So beispielsweise der Kanton Bern, wo die Ersatzpflicht mit dem 40. Altersjahr, die Dienstpflicht hingegen erst mit dem 44. Jahr endete.[54]

18. Nicht jeder Kanton schien den Schluss gezogen zu haben, dass der Militärpflichtersatz als eine Form der Wehrpflicht nur von wehrpflichtigen Personen gefordert werden könne.[55] Es gab denn auch viele Stände, die die Frauen[56], die Ausländer[57], mancherorts gar die juristischen Personen[58] zum Kreise der Ersatzpflichtigen zählten.

49 Vgl. dazu die Ausführungen von Baumann, 340 ff.
50 Von Erlach, 9/10; Immer, 309/10.
51 Vgl. dazu Immer, 310, sowie Baumann, 340.
52 Vgl. dazu Immer, 310.
53 Schanz, III, 321/22.
54 Es gab aber auch Kantone, welche die Ersatzabgabe über die Dienstpflicht hinaus erhoben. Bsp. Kanton Schaffhausen, Schanz, II, 196.
55 Baumann, 345/46.
56 Von alters her waren die Frauen lediglich in Zeiten äusserster Kriegsbedrohung wehrpflichtig. Ausführlich dazu Baumann, 28 f.
57 Ausführlich zum Problem der Besteuerung der Ausländer zwischen 1803 und 1874 Baumann, 343 ff.
58 Der Kanton Uri erhob im Kriegsfalle auch von den Frauenklöstern und von Hausgemeinschaften, in denen nur weibliche Personen wohnten, eine Abgabe von Fr. 6.– bis Fr. 16.–. Vgl. dazu Schanz, III, 184/85.

2. Die Befreiung von der Ersatzabgabe

19. Die Befreiung von der Ersatzabgabe gestanden alle Kantone denjenigen Personen zu, welche wegen ihrer Armut die Unterstützung durch das Gemeinwesen in Anspruch nehmen mussten.[59] Sodann wurden die körperlich und geistig Behinderten, die aufgrund ihres Gebrechens unfähig waren, einen ordentlichen Beruf auszuüben und über weniger verfügten, als sie zur Deckung ihres Lebensunterhaltes benötigten, von der Ersatzpflicht befreit.[60] Schliesslich erliessen einige Kantone auch denen den Pflichtersatz, welche infolge eines Unfalles oder Krankheit während eines Militärdienstes dienstuntauglich geworden waren.[61]

3. Die Besteuerungsgrundlagen

20. In bezug auf die Besteuerungsgrundlagen offenbarten sich die kantonalen Ersatzabgaben als eine äusserst bunte Palette von unterschiedlichsten Steuersystemen. Aus der Vielzahl der kantonalen Lösungen lassen sich die folgenden fünf Gruppen unterscheiden.[62]

a) Die erste Gruppe der Kantone veranlagte die nämliche Abgabe ausschliesslich aufgrund des Vermögens des Ersatzpflichtigen.[63]

b) Die zweite Gruppe richtete sich nach der Höhe des Einkommens; so namentlich eine Zeitlang in den Kantonen Aargau und Waadt.[64]

c) Die dritte Gruppe zog zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlagen neben dem Einkommen auch das Vermögen der pflichtigen Person heran.[65] Diese Art der Bemessung kannten seit 1847 Bern, seit 1848 Zürich und seit 1854 Luzern.[66]

d) Die vierte Gruppe kantonaler Gesetze erhob eine einheitliche Personaltaxe, ohne dass sie die individuellen Vermögensverhältnisse berücksichtigte.[67] Manche Kantone benutzten diese Kopfbesteuerung als Grundtaxe zur Einkommens- und Vermögenssteuer.[68]

59 Baumann, 341; Immer, 334/35.
60 Baumann, 342/43.
61 Z.B. das G vom 24. Mai 1859 (Kanton Uri); vgl. dazu Schanz, IV, 287 f.
62 Vgl. dazu die Zusammenstellung von Baumann, 346 ff., und Immer, 333 ff.
63 Dieser Gruppe gehörten vor allem die Kantone Schwyz (Schanz, III, 168), Graubünden (Schanz, III, 257), anfänglich auch Freiburg (Schanz, IV, 33) und Basel-Stadt (Schanz, II, 307) an.
64 Vgl. dazu Immer, 333; Baumann, 446.
65 Vgl. dazu Immer, 333; Baumann, 446.
66 Baumann, 347; ausführlicher Schanz, III, 320.
67 Vgl. dazu Immer, 333; Baumann, 446.
68 Dieses System kannte vor allem das zürcherische MPG von 1848, das dem ersten eidg. G von 1878 als Vorlage diente. Ausführlicher dazu Cohn, 531.

e) Eine besondere Art der Steuerbemessung fand seit 1853 im Kanton Schaffhausen statt.[69] Dort wurde eine "Avalgebühr" erhoben, die hypothetisch den Auslagen und dem Erwerbsausfall entsprechen sollte, welche dem Wehrmann infolge Dienstleistung anfielen.[70]

21. In den meisten Kantonen schloss man neben dem Vermögen des Pflichtigen bei der Ersatzabgabebemessung auch das Vermögen der Eltern, oftmals auch dasjenige der Grosseltern, die sogenannte Anwartschaft, ein.[71] Ebenso wurden die Eltern in zahlreichen Kantonen bei Nichtbezahlung durch den minderjährigen oder im gleichen Haushalt lebenden Abgabepflichtigen als subsidiär Mithaftende bezeichnet.[72]

4. Die Höhe der kantonalen Ersatzabgaben

22. Die Höhe der Abgaben wurde entweder aufgrund einer individuellen Besteuerung mit proportionalen Sätzen oder aber mit Hilfe einer rohen Einteilung nach Klassen festgelegt.[73] Bei beiden Berechnungsmethoden waren jeweils Maximal- und Minimalgrenzen vorgesehen.[74]

23. In vielen Kantonen wurden bei der Errechnung der Abgabenhöhe oftmals auch die altersmässige militärische Einteilung und die Anzahl der geleisteten Diensttage berücksichtigt.[75]

24. Die verschiedenen Besteuerungsarten führten zwangsläufig zu von Kanton zu Kanton unterschiedlich hohen finanziellen Ersatzabgabebelastungen. In den Jahren 1875/76 waren im Durchschnitt pro Kopf der Bevölkerung im Kanton Uri 1/6 Rp., im Kanton Neuenburg dagegen 64 Rp. Militärpflichtersatz erhoben worden.[76]

69 Schanz, III, 196; Baumann, 347.
70 Vgl. dazu Immer, 333.
71 Vgl. dazu Immer, 333; Baumann, 349.
72 Z.B. 1863 im Kanton Bern, zit. bei Baumann, 349.
73 Vgl. dazu Baumann, 350; Immer, 333.
74 Baumann, 350.
75 So bestimmte das Militärgesetz von 1862 des Kantons Zürich, dass die Personaltaxe für die 20–30jährigen Fr. 8.–, für die 35–40jährigen Fr. 6.– und für die 41–44jährigen Fr. 4.– betragen sollte (Zürcherisches G betr. den MPE vom 16. Dezember 1862, Art. 3, in: ZH Offiz. GS, Bd. XIII, 86 ff.).
76 BBl 1875 III 146.

5. Die Zwangs- und Strafmassnahmen

25. Erwähnenswert sind auch die einzelnen Mittel, mit denen die Kantone ihre Abgabe einzutreiben versuchten. So wurden neben dem gewöhnlichen Betreibungsverfahren mancherorts auch Sanktionen wie Gefängnisstrafen[77], Einstellen in den bürgerlichen Rechten bis zur Bezahlung des geschuldeten Betrages[78], Wirtshausverbot[79] und zwangsweises "Abverdienen"[80] zur Bestrafung des säumigen Ersatzpflichtigen angewandt. Das Abverdienen erfolgte in Form einer Arbeitsleistung auf der kantonalen Militärverwaltung als Schreiber, Ordonnanzläufer usw. Interessant ist schliesslich die Gesetzesbestimmung des Kantons Solothurn, wonach es den Geistlichen untersagt war, die Auskündung oder Einsegnung einer Ehe vorzunehmen, bevor der ersatzpflichtige Bräutigam die Militärpflichtersatzabgabe bezahlt hatte.[81]

§ 2 Der eidgenössische Militärpflichtersatz

I. Das Bundesgesetz betreffend den Militärpflichtersatz von 1878

A. Die Vorgeschichte

1. Die Verfassungsbestimmungen von 1874

26. Die Revision der Bundesverfassung in den 70er Jahren des letzten Jahrhunderts, welche unter anderem eine weitgehende Vereinheitlichung des Wehrwesens anstrebte, brachte auch auf dem Gebiete des Militärpflichtersatzes durch die Übertragung der Gesetzgebungskompetenz auf den Bund die entscheidende Zentralisation.[82] Dieser Schritt entsprach der Forderung, nach der Einführung einer einheitlichen Militärdienstpflicht nun auch in allen Kantonen die Ersatzabgabepflicht einheitlich zu regeln.[83]

77 Z.B. Kanton Luzern, zit. bei Baumann, 354.
78 Z.B. Kanton Solothurn, Art. 7 des G betr. die Militärenthebungsgebühr vom 1. Dezember 1864, zit. bei Baumann, 354.
79 Z.B. Kanton Bern, Art. 20 des G über die Militärsteuer vom 9. Mai 1863, zit. bei Baumann, 354.
80 Z.B. Kanton Basel-Landschaft, Art. 63 der MO vom 9. Mai 1834, zit. bei Baumann, 354; Cohn, 532.
81 Kanton Solothurn, G betr. Militärenthebungsgebühr vom 1. Dezember 1864, zit. bei Baumann, 354; ebenso bei von Erlach, 11.
82 Art. 18 Abs. 1 und 4 BV: "Jeder Schweizer ist wehrpflichtig. – Der Bund wird über den Militärpflichtersatz einheitliche Bestimmungen aufstellen." AS n.F., I, 6. Vgl. dazu auch Lienhart, 55; von Erlach, 11; Frick, 20 ff.; His, III, 780.
83 Lienhart, 55; Zitt, H., Die Steuerpolitik der freisinnigen demokratischen Partei der Schweiz, (Diss. Zürich 1928), 53.

27. Der in der Bundesverfassung von 1874 neu aufgenommene Absatz 4 des Artikels 18 bestimmte denn auch: "Der Bund wird über den Militärpflichtersatz einheitliche Bestimmungen aufstellen."[84] Laut des imperativen Wortlautes dieses Absatzes war der Bundesrat verpflichtet, die Ausarbeitung eines Bundesgesetzes sogleich an die Hand zu nehmen.[85] Auffallend ist dabei die Tatsache, dass die Verfassungsbestimmungen keine Angaben über das Wesen des zu schaffenden Pflichtersatzes enthielten. Offenbar vertrat man damals die Meinung, das Verständnis für eine solche Ersatzabgabe sei aufgrund der kantonalen Vorgänger so verbreitet, dass auf eine verfassungsmässige Begriffsbestimmung verzichtet werden konnte.[86]

28. Einzig in der Frage der Verteilung der künftigen Einnahmen glaubte man, in der Bundesverfassung einen Teilungsmodus vorsehen zu müssen. So bestimmte Art. 42 lit. e der Bundesverfassung, dass die von den Kantonen eingezogene Abgabe je zur Hälfte des Bruttoertrages zwischen Bund und Kanton aufgeteilt werden müsse.[87]

2. Die Gesetzesprojekte

a) Die Schwierigkeiten der eidgenössischen Regelung

29. Obschon vor 1874 alle Kantone einen Militärpflichtersatz eingeführt hatten und mit dessen Handhabung vertraut waren, bereitete die Ausarbeitung eines Bundesgesetzes einige Schwierigkeiten, handelte es sich doch um die erste direkte Bundesabgabe.[88] So fehlte es vor allem an einem einheitlichen Steuersystem, welches dem neuen Bundesgesetz als Grundlage hätte dienen können.[89] Ein solches musste erst in Überwindung kantonaler Unterschiede durch Einführung übereinstimmender Begriffe geschaffen werden.[90]

84 Art. 18 Abs. 4 BV; vgl. dazu die Ausführungen von Burckhardt, Komm. 138.
85 Lienhart, 55.
86 BBl 1958 II 335.
87 Der Verfassungsentwurf von 1872 hatte vorgesehen, dass dem Bund, nachdem er bedeutende militärische Aufwendungen übernommen hatte, der gesamte Ertrag zufallen sollte. Dieser Vorschlag wurde jedoch von den Föderalisten zu Fall gebracht, so dass man nun glaubte, im Sinne eines Kompromisses eine Aufteilung je zur Hälfte vornehmen zu müssen (Zitt, a.a.O., 53).
88 Lienhart, 56; Schanz, I, 144.
89 Von Harling, 47.
90 Obschon der Erlass eines einheitlichen eidg. Ersatzabgabegesetzes bis 1878 auf Schwierigkeiten stiess, konnte der Bezug des MPE für Rechnung des Bundes während 4 Jahren aufgrund der 25 bestehenden kantonalen Gesetze weitergeführt werden (BBl 1958 II 335).

b) Die erste Gesetzesvorlage

30. In der Botschaft vom 17. Mai 1875 unterbreitete der Bundesrat seinen ersten Gesetzesentwurf, welcher mit geringfügigen Änderungen von der Bundesversammlung am 23. Dezember gutgeheissen wurde.[91] Der verabschiedete Entwurf sah, neben einer Personaltaxe von Fr. 8.–, eine in 21 Klassen progressiv ansteigende Einkommensabgabe vor. Bei der Berechnung des Einkommens aus dem Vermögen sollten Fr. 1'000.– Reinvermögen als Fr. 80.– reiner Erwerb veranlagt werden.[92]

Den Kantonen waren die Veranlagung und der Bezug übertragen worden.[93] Der Bund sollte jedoch das Einsichts- und Auskunftsrecht haben.[94] Gegen die kantonale Veranlagung war ein Revisionsbegehren an eine eidgenössische Rekurskommission vorgesehen.[95] Diese hatte das Recht, die kantonalen Verfügungen aufzuheben.[96]

Nach dem Gesetzesentwurf waren die zu erstellenden kantonalen Ausführungsvorschriften dem Bundesrat zur Genehmigung vorzulegen.[97]

31. Mit 80'549 Unterschriften kam das Referendum zustande[98], welches in der Volksabstimmung vom 9. Juli 1876 mit 156'157 Ja gegen 184'894 Nein die Ablehnung des Gesetzes zur Folge hatte.[99]

c) Die zweite Gesetzesvorlage

32. Aufgrund dieses knappen Abstimmungsresultates glaubte man, für die zweite Vorlage nur geringfügige Änderungen vornehmen zu müssen.[100] Man schritt deshalb sogleich zur Ausarbeitung eines neuen Gesetzes.

Schon in der Botschaft vom 30. Oktober 1876 legte der Bundesrat seinen zweiten Entwurf vor, der in der Frühlingssession 1877 von den Räten angenommen wurde.[101]

91 BBl 1875 III 135 f., 156 f.; Bericht der ständerätlichen Komm. vom 21./24. Juni 1875, in BBl 1875 77 ff.; BBl 1875 IV 1269.
92 G-Entw. 1875 Art. 3 Abs. 2 Ziff. 2, in: BBl 1875 III 157.
93 G-Entw. Art. 9 und 10.
94 G-Entw. Art. 11.
95 G-Entw. Art. 12 Abs. 1.
96 G-Entw. Art. 12 Abs. 2.
97 G-Entw. Art. 15.
98 Initianten des Referendums waren namentlich die Konservativen und Welschen; vgl. dazu Zitt, a.a.O., 54; BBl 1876 I 926; BBl 1876 II 206.
99 Für das G stimmten die Kantone ZH, SZ, GL, SO, BS, BL, SH, AG und TG. BBl 1876 IV 557; vgl. dazu auch Immer, 338.
100 Vgl. dazu Geyer, E., Charakter und Ideengehalt der veranlagten Steuern der Eidgenossenschaft, Zürich 1934, 41 f.
101 BBl 1876 IV 119 ff., 125 ff.; BBl 1877 II 662.

33. Der neue Gesetzesentwurf sah im Unterschied zum ersten Projekt eine Personaltaxe von Fr. 7.– in Verbindung mit einer immer noch progressiv ausgestatteten, jedoch aufgeteilten Vermögens- und Einkommensabgabe vor.[102] Das Klassensystem wurde durch eine individuelle Besteuerung nach Prozentsätzen ersetzt. Damit die Ersatzabgabe nicht eine Höhe erreichte, die dem eigentlichen Ersatzabgabecharakter widersprochen hätte, verfügte der zweite Entwurf über eine Abgabenlimite von Fr. 3'000.–.[103] Die Bestimmungen über einen Bundesvertreter und eine eidgenössische Revisionsbehörde wurden in der neuen Vorlage gestrichen.

34. Das zweite Gesetz über den Militärpflichtersatz erlitt dasselbe Schicksal wie sein Vorgänger. Nachdem wiederum ein Referendum ergriffen worden war, verwarf der Souverän das Gesetz erneut knapp mit 181'383 Nein gegen 170'233 Ja.[104]

d) Die dritte Gesetzesvorlage

35. Der verfassungsmässige Auftrag, ein Gesetz über den Militärpflichtersatz auszuarbeiten, und der dauernde Streit um die Durchführung der Regelung von Art. 42 lit. e[105] zwangen den Bundesrat, äusserst schnell eine dritte Gesetzesvorlage einzubringen.[106] Nach kurzer Debatte in der Bundesversammlung wurde der Gesetzesentwurf genehmigt und nach Ablauf der Referendumsfrist mit Wirkung auf den 1. Januar 1878 in Kraft gesetzt.[107]

36. Im grossen und ganzen entsprach dieses neue Gesetz dem zweiten Entwurf. Lediglich die Progression, welche vermutlich die zweimalige Verwerfung verursacht hatte[108], wurde durch einen proportionalen Ansatz auf Einkommens- und Vermögenstaxe ersetzt.[109] Auch hatte man die Personalabgabe von Fr. 7.– auf Fr. 6.– reduziert.

Grund für die Annahme der dritten Vorlage scheint, neben der Einfachheit und Kürze, welche das Gesetz verständlicher machten, vor allem auch die allgemeine Einsicht des Schweizervolkes gewesen zu sein, endlich eine einheitliche Regelung zu erhalten.[110]

102 G-Entw. 1876 Art. 3–5, BBl 1877 II 655 ff.
103 BBl 1876 II 120.
104 Volksabstimmung vom 21. Oktober 1877, BBl 1877 IV 652.
105 Vgl. dazu die Ausführungen von Lienhart, 57.
106 So in der Botsch. des BR an die B'Vers. vom 23. April 1878, BBl 1878 II 538.
107 Auch diesmal war das Referendum ergriffen worden, doch fehlte es mit 5'513 Unterschriften am erforderlichen Quorum (BBl 1878 IV 17; BBl 1878 IV 445).
108 Vgl. dazu Zitt, a.a.O., 56 ff.; Geyer, a.a.O., 38 ff.
109 Art. 3, 5 und 6 MPG 1878.
110 Lienhart, 57; von Harling, 51.

B. Das Bundesgesetz betreffend den Militärpflichtersatz vom 28. Juni 1878[111]

Im folgenden sollen die Grundzüge dieses ersten Bundesgesetzes betreffend den Militärpflichtersatz skizziert werden.

1. Die Ersatzpflicht

37. Zu den Ersatzpflichtigen gehörten alle im dienstpflichtigen Alter stehenden Schweizerbürger, welche keinen Militärdienst leisteten.[112] Ebenso konnten die in der Schweiz niedergelassenen Ausländer zum Militärpflichtersatz herangezogen werden, wenn sie weder aufgrund eines Staatsvertrages von der Ersatzpflicht befreit waren noch einem Staat angehörten, der die in seinem Hoheitsgebiet wohnhaften Schweizer zu einer militärischen Leistung heranzog.[113]

38. Von der Ersatzpflicht waren nach Art. 2 MPG befreit:

- die öffentlich unterstützten Armen sowie diejenigen, welche infolge geistiger oder körperlicher Gebrechen erwerbsunfähig waren und kein Vermögen besassen, um sich und ihre Familie hinreichend zu unterhalten;[114]
- diejenigen, welche infolge Militärdienstes dienstuntauglich geworden waren;[115]
- Auslandschweizer, welche an ihrem Aufenthaltsort regelmässig eine persönliche Dienstleistung zu leisten oder einen entsprechenden Ersatz in Geld zu entrichten hatten;[116]
- Eisenbahn- und Dampfschiffangestellte in den Jahren, in denen sie zur Kriegsdienstleistung herangezogen wurden;[117]
- die Angehörigen der Polizei- und Landjägerkorps sowie die eidgenössischen Grenzwächter.[118]

Nach dem neuen Gesetz waren die Eltern subsidiär für die Ersatzabgabeschuld haftbar, wenn der Pflichtige mit ihnen in einer Hausgemeinschaft lebte.[119]

111 Vgl. dazu BBl 1878 II 166 ff.; AS n.F., II, 565 ff.; BS 5, 157 ff.
112 Art. 1 Abs. 1 MPG; BS 5, 157.
113 Praktisch hatte diese Bestimmung kaum Bedeutung, da von keinem Staat ein obligatorischer Militärdienst oder eine entsprechende Ersatzleistung verlangt wurde, und die Schweiz in zahlreichen Niederlassungsverträgen eine Befreiung der Ausländer vorsah. Übersicht der Staatsverträge bei Heinrich, Ch., Wegleitung für die Anlage und den Bezug des Militärpflichtersatzes, Chur 1916, 2 ff.; so auch Aufstellung bei Wolf, Die schweizerische Bundesgesetzgebung, Bd. III, A. II, Basel 1908.
114 Art. 2 lit. a MPG 1878.
115 Art. 2 lit. b MPG 1878.
116 Art. 2 lit. c MPG 1878.
117 Art. 2 lit. d MPG 1878.
118 Art. 2 lit. e MPG 1878.
119 Art. 9 MPG 1878.

2. Gegenstand der Militärpflichtersatzabgabe

39. Die eidgenössische Ersatzabgabe setzte sich aus einer Personaltaxe und einer Abgabe aus Vermögen und Einkommen zusammen.[120]

Als abgabepflichtig galt das Reinvermögen, welches sowohl das bewegliche als auch das unbewegliche Vermögen unter Abzug sämtlicher Schulden umfasste.[121] Eine Sonderstellung nahmen die landwirtschaftlichen Grundstücke ein, die nur mit Dreiviertel des Verkaufswertes berücksichtigt wurden.[122] In den Fällen, in denen der Vater des Ersatzpflichtigen weder eine persönliche Militärdienstleistung erbrachte noch eine Ersatzabgabe entrichtete, wurde zum Reinvermögen die Hälfte des anwartschaftlichen Vermögens hinzugeschlagen.[123] Abzugsberechtigt waren namentlich die für die Haushaltung erforderliche Fahrhabe sowie die notwendigen Handwerks- und Feldgeräte.[124]

40. Das abgabepflichtige Einkommen bestand, unter Abzug der mit der Gewinnung des Erwerbes verbundenen Unkosten, aus dem reinen Einkommen, welches der Pflichtige infolge Ausübung eines Berufes erzielte.[125] Zum Einkommen zählte man auch die Erträgnisse aus Leibrenten, Pensionen und dergleichen.[126]

3. Berechnung der Ersatzabgabe

41. Die Ersatzabgabe von 1878 bestand aus einer Personaltaxe von Fr. 6.– und einem Zuschlag von 1,5‰ auf dem Vermögen und 1,5% auf dem Einkommen.[127]

Betrug ein Vermögen weniger als Fr. 1'000.–, so sollte es nicht besteuert werden.[128] Ebenso sah das Gesetz für die jährliche Abgabe einen Maximalbetrag von Fr. 3'000.– vor.[129]

Einkommens- und Vermögenszuschlag wurden nach den Altersklassen des Militärdienstes abgestuft. Der im Auszugsalter stehende Ersatzpflichtige musste den vollen, der im Landsturmalter stehende nur die Hälfte des Betrages bezahlen.[130]

42. In den Jahren, in denen der grösste Teil des Auszuges zum Aktivdienst aufgeboten wurde, war die Bundesversammlung berechtigt, den Militärpflichtersatz bis auf den doppelten Betrag zu erhöhen.[131]

120 Art. 3 Abs. 1 MPG 1878.
121 Art. 5 Abs. A Ziff. 1 Satz 1 MPG 1878.
122 Art. 5 Abs. A Ziff. 1 Satz 2 MPG 1878.
123 Art. 5 Abs. A Ziff. 2 MPG 1878.
124 Art. 5 Abs. A Ziff. 1 MPG 1878.
125 Art. 5 Abs. B lit. a MPG 1878.
126 Art. 5 Abs. B lit. b MPG 1878.
127 Art. 4 MPG 1878.
128 Art. 4 Abs. 1 MPG 1878.
129 Art. 3 Abs. 2 MPG 1878.
130 Art. 7 MPG 1878.
131 Art. 8 MPG 1878.

4. Veranlagung und Bezug

43. Die Durchführung des Gesetzes wurde den Kantonen übertragen. Diese hatten die jährliche Veranlagung vorzunehmen und die Abgabeschuld einzuziehen.[132] In den Fällen, in denen der Pflichtige im Ausland wohnte, war sein Heimatkanton für die ordentliche Veranlagung und den Bezug der Abgabe verantwortlich.[133] Da der Bund zu jenem Zeitpunkt noch keine direkte Steuer bezog, bemassen die Kantone den Militärpflichtersatz meist aufgrund ihrer Staatssteuerakten.[134]

5. Justiz

44. Gegen die Verfügungen der kantonalen Vollzugsbehörden konnte der Ersatzpflichtige Rekurs erheben.[135] Die Kantone wurden zu diesem Zwecke beauftragt, eine eigene Rekursinstanz zu errichten.[136] Gegen den Entscheid der kantonalen Rekursbehörde konnte Beschwerde an das Bundesgericht erhoben werden.[137]

Stritten sich die Kantone über Fragen des Pflichtersatzes, so hatte der Bundesrat zu entscheiden.[138]

6. Kompetenzen des Bundes

45. Zum Zwecke einer gleichmässigen Durchführung des Bundesgesetzes wurde dem Bund in Art. 15 MPG 1878 das "Oberaufsichts- und Entscheidungsrecht" übertragen.[139]

C. Die Ergänzungen zum Bundesgesetz von 1878[140]

46. In der Zeit nach 1878 erhielt das Gesetz über den Militärpflichtersatz auf dem Wege zahlreicher Verordnungen und Kreisschreiben einige Ergänzungen. So brachte

132 Art. 12 Abs. 1 MPG 1878.
133 Art. 13 Abs. 1 MPG 1878.
134 BBl 1958 II 360.
135 Art. 12 Abs. 2 MPG 1878.
136 Art. 12 Abs. 2 MPG 1878; VVO vom 26. Juni 1934, Art. 78 ff.; BS 5, 163.
137 VVO vom 26. Juni 1934, Art. 82; BS 5, 163.
138 Art. 16 MPG 1878.
139 Art. 15 MPG 1878; da dieser Begriff im G nicht weiter umschrieben wurde, war es offensichtlich der Praxis überlassen, diesen näher zu umschreiben. Geyer, a.a.O., 42.
140 Wir beschränken uns auf die wesentlichsten Änderungen.

die Verordnung vom 24. Juli 1885 erstmals die Rückerstattung bezahlter Abgabenbeträge bei Nachholen von versäumten Diensten.[141]

47. Die bedeutendste Ergänzung erfolgte aber durch das Bundesgesetz vom 29. März 1901.[142] Zweck dieser neuen Bestimmung war es, mit besonderen Strafmassnahmen einen wirksameren Zahlungseingang der Ersatzabgabe zu erreichen.[143] Nach zweimaliger Mahnung zur Zahlung des Militärpflichtersatzes war der Richter künftig berechtigt, Haftstrafen von einem bis zu zehn Tagen, in schweren Fällen sogar in Verbindung mit Stimmrechtsentzug oder Wirtshausverbot bis zu zwei Jahren, zu verhängen.[144]

48. Diese Regelung begründete den Ersatzcharakter des Militärpflichtersatzes. Im Unterschied zu den übrigen öffentlichen Abgaben sollte der Pflichtersatz von nun an nicht mehr eine blosse Geldschuld, sondern eine Ersatzleistung für die nicht gehörig erfüllte persönliche Wehrpflicht darstellen.[145]

II. Die Entwicklung von 1901–1959

A. Revisionsbestrebungen

1. Die Kontroverse um den Ausbau des Militärpflichtersatzes

49. In der Junisession 1913 nahmen die eidgenössischen Räte ein Postulat entgegen, welches den Bundesrat beauftragte, die Frage zu prüfen, ob nicht mittels einer Revision des Militärpflichtersatzgesetzes von 1878 die Erträgnisse dieser Abgabe gesteigert werden könnten, damit der Militärpensionsfonds eine "raschere Äuf-

141 AS n.F., III, 85/86.

142 AS n.F., XVIII, 695 ff.; BBl 1898 III 572.

143 Die VVO vom 26. Oktober 1878 sah bei Nichtbezahlung des MPE den betreibungsrechtlichen Zwangsvollzug vor (VVO 1878, Art. 9 Abs. 1) und verbot in jenen Fällen jegliche Umwandlung in Haftstrafen oder zwangsweises Abverdienen (VVO 1878, Art. 9 Abs. 2). Die VO vom 1. Juli 1879 erwähnte das Verbot der Haftstrafen und das zwangsweise Abverdienen nicht mehr. In der Folge verfügten zahlreiche Kantone bei schuldhafter Nichtbezahlung der Abgabenschuld besondere Strafmassnahmen. Der säumige Ersatzpflichtige wurde danach in eine Kaserne gebracht, wo er seine Ersatzpflicht durch Arbeit abverdienen musste. Das BGr. (BGE 19, 47) erklärte diese Massnahme auf zahlreiche Beschwerden hin als verfassungswidrig, da sie gegen das Verbot des Schuldenverhaftes von Art. 59 Abs. 3 BV verstiess (BGE 22 I 24). In der Folge gingen die Einnahmen aus der Ersatzabgabe erheblich zurück, da sich viele Pflichtige weigerten, ihre Leistung zu erbringen, und den kantonalen Behörden nach dem Entscheid des BGr. die Hände gebunden waren. Dieser missliche Zustand führte schliesslich zum Erlass des Ergänzungsgesetzes von 1901. Vgl. dazu die Ausführungen von Lienhart, 58/59; von Harling, 52/53; von Salis, Bundesstaatsrecht, III, 2., 559 (Nr. 1266), sowie BBl 1958 II 369/70.

144 BG betr. die Erg. des BG vom 28. Juni 1878 über den MPE vom 29. März 1901, Art. 1 Abs. 1 und 2, AS n.F., XVIII, 695.

145 Vgl. dazu die Ausführungen hinten N 101 ff.

nung" erfahre.[146] Die auf diesen Antrag hin einsetzende Diskussion brachte in der Frage der künftigen Gestaltung des Militärpflichtersatzes sehr unterschiedliche Ansichten zutage. Einig schien man sich lediglich über die Tatsache zu sein, dass das Bundesgesetz von 1878 veraltet sei und einer grundlegenden Neuerung bedurfte.[147]

50. Die einen waren der Meinung, man sollte die zahlreichen amtlichen Erlasse in einem neuen Gesetz zusammenfassen und unter Beibehaltung des Ersatzcharakters der 1907 revidierten Militärorganisation anpassen.[148] Eine Mehrheit glaubte nun aber, unter dem Eindruck der während des ersten Weltkrieges angestiegenen Schulden des Bundes, die Pflichtersatzabgabe zu einer allgemeinen Wehrsteuer ausbauen zu müssen.[149] Dabei sollten auch niedergelassene Ausländer und Frauen, ja sogar Erwerbsgesellschaften zur Entrichtung herangezogen werden.

51. Am 8. Dezember 1915 beauftragte das Finanz- und Zolldepartement Professor Paul Speiser mit der Ausarbeitung eines Gutachtens.[150] Er sollte namentlich die Frage klären, ob und in welcher Weise der Militärpflichtersatz in seinem Ertrag wirksamer gestaltet werden könnte und ob an dessen Stelle eine andere Einnahmequelle geschaffen werden sollte.[151]

In seinem am 16. Januar 1916 erstatteten Bericht kam der Experte zum Schluss, dass sich eine Erhöhung der bisherigen Ersatzabgabe in Anbetracht der seit der neuen Militärorganisation von 1907 wesentlich verbesserten Lage des Dienstleistenden nicht rechtfertige.[152] Unter Aufhebung oder Beschränkung der Besteuerung der Anwartschaft könne allerdings in Erwägung gezogen werden, zur Verbesserung der Erträgnisse die Dauer der Ersatzpflicht zu verlängern.[153]

Eine Ausdehnung des Militärpflichtersatzes auf die gesamte Bevölkerung sei deshalb nicht verantwortbar, weil sich bei der Besteuerung der in der Schweiz wohnhaften Ausländer erhebliche Schwierigkeiten ergeben würden.[154] Zur Deckung der Mehrkosten infolge des Krieges empfahl Professor Speiser eine zeitlich beschränkte direkte Bundessteuer.[155]

Trotz dieser Vorlage und zahlreicher Debatten im Zusammenhang mit der Sanierung des Bundeshaushaltes wurde die Revision des Militärpflichtersatzes auf einen späteren Zeitpunkt verwiesen.[156]

146 StenBull. StR 1913, 218.
147 Burckhardt, W., Bundesrecht, V., N 2451, 38.
148 Zitt, a.a.O., 63; Geyer, a.a.O., 47.
149 Zitt, a.a.O., 63/64.
150 Speiser, 3.
151 Speiser, 3.
152 Speiser, 6 und 20.
153 Speiser, 8/9 und 20.
154 Eine grosse Anzahl von Niederlassungsverträgen mit dem Ausland müsste revidiert werden. Allenfalls hätten die Auslandschweizer mit Retorsionsmassnahmen zu rechnen. Vgl. dazu die Ausführungen von Speiser, 9.
155 Speiser, 14 f.
156 StenBull. StR 1921, 93.

2. Die Zeit von 1914–1922

52. In der Zeit des ersten Weltkrieges begnügte man sich einstweilen mit der Anpassung des Ersatzabgabenrechts an die besonderen Verhältnisse. So wurde in den Jahren 1914–1918 erstmals der Abgabenbetrag auf das Doppelte angehoben.[157]

Mit dem Budgetbeschluss vom 21. Dezember 1916 übertrug man alsdann die Oberaufsicht über das Militärpflichtersatzabgabewesen vom Eidg. Militärdepartement auf die Kriegssteuerverwaltung des Eidg. Finanzdepartementes.[158]

Eine wesentliche Erleichterung brachte der Bundesbeschluss vom 18. Februar 1921, der denjenigen Ersatzpflichtigen, welche schon mehr als 250 Tage Aktivdienst geleistet hatten, eine Herabsetzung des Steuerbetrages auf die Hälfte der gesetzlichen Taxe zugestand.[159]

3. Die Vorlage des Bundesrates von 1923

53. Ein entscheidendes Stadium der Revisionsbestrebungen schien erreicht, als am 5. Februar 1923 der Bundesrat eine neue Gesetzesvorlage unterbreitete.[160] In der Botschaft kam der Bundesrat zum Schluss, dass der Militärpflichtersatz im Sinne einer Ersatzabgabe für den nicht geleisteten Militärdienst beizubehalten sei und nicht durch eine allgemeine Wehrsteuer ersetzt werden solle.[161]

54. Das neue Gesetzesprojekt enthielt in Abweichung zu den Bestimmungen der Militärorganisation von 1907 eine der Militärdienstpflicht angepasste Ausdehnung der Ersatzpflicht bis zum 48. Altersjahr.[162] Da die Belastung in den drei Altersklassen (Auszug, Landwehr, Landsturm) des Militärdienstes ungleich gross war, sollte nun auch für den Ersatzpflichtigen eine Abstufung in drei Klassen vorgesehen werden.[163] Entsprechend dem alten Gesetz von 1878 war wieder eine Personaltaxe mit einem Zuschlag auf dem Einkommen und dem Vermögen vorgesehen.[164] Die Personalsteuer sollte auf Fr. 15.– erhöht, der Zuschlag jedoch auf 1,5% bzw. 1,5‰ belassen werden.[165] Zur stärkeren Entlastung der unteren Einkommen und

157 BRB vom 15. Januar 1915, AS n.F., XXXI, 15; Aufhebung durch BRB vom 20. Januar 1920, AS n.F., XXXVI, 60.
158 KS des BR an die Kantonsregierungen vom 3. Januar 1917, BBl 1917 I 25 f.
159 AS n.F., XXXVII, 357/58; BBl 1921 I 247/48.
160 Vgl. dazu BBl 1923 I 449 ff. und 464 ff.
161 BBl 1923 I 453/54.
162 Die MO vom 12. April 1907 hatte bestimmt, dass die Militärdienstpflicht vom 20. bis zum 48. Altersjahr, die Ersatzpflicht jedoch nur bis zum 40. Altersjahr dauerte. Vgl. dazu MO Art. 2 und 3, AS 23, 781.
163 G-Entw. 1923 Art. 6, BBl 1923 I 465.
164 G-Entw. Art. 10 Abs. 2.
165 G-Entw. Art. 16 lit. a und b.

Vermögen schlug die Vorlage eine Degression bis 100% vor.[166] Der dadurch erlittene Ertragsausfall sollte durch eine Progression auf Einkommen ab Fr. 8'000.– und Vermögen ab Fr. 10'000.– ausgeglichen werden.[167] Das Abgabemaximum wurde von Fr. 3'000.– auf Fr. 7'500.– angehoben.[168]

55. Obschon dieser Entwurf eine dringende Revision der geltenden Ordnung gebracht hätte, beschlossen die eidgenössischen Räte 1926, die Vorlage nicht zu behandeln.[169] Sie begründeten ihre Absage damit, dass das Gesetzesprojekt wegen der vorgesehenen Degression die erhoffte Vermehrung der Bundeseinnahmen nicht gebracht und zudem durch die Verlängerung der Ersatzpflicht einem Entscheid des Souveräns widersprochen hätte, welcher 1907 dem neuen Militärorganisationsgesetz zugestimmt hatte.[170] Was die dringend erforderliche Anpassung der gesetzlichen Bestimmungen an die neuen Verhältnisse anbelangte, so hätte man diese auch durch eine Revision der Vollzugsverordnung vom 1. Juli 1879 erreichen können.[171]

4. Die Vollzugsverordnung von 1934

56. Am 26. Juni 1934 erliess der Bundesrat eine neue Vollziehungsverordnung, welche im wesentlichen die Vollziehungsverordnung vom 1. Juli 1879 ersetzte.[172] Eine der Hauptaufgaben dieses Erlasses bestand darin, die zahlreichen Weisungen der Behörden zusammenzufassen, um damit eine bessere Übersicht zu schaffen.

57. In Erweiterung der bisherigen Regelung befasste sich die Vollzugsverordnung von 1934 neben einer allgemeinen Anpassung an die veränderte Militärorganisation auch mit den Fragen der Interpretation und der Gesetzeslückenfüllung. So wurden Begriffe wie Militärdienst, Dienstversäumnis, Landesabwesenheit usw. erstmals definiert.[173] Zudem setzte sie sich mit dem Problem der vorzeitigen Versetzung des Dienst- oder Hilfsdienstpflichtigen in eine andere Heeresklasse auseinander und erklärte diese grundsätzlich für ersatzpflichtig.[174] In bezug auf die Bemessung von Einkommen und Vermögen regelte die neue Vollzugsverordnung eine Reihe von Einzelfragen.[175] Schliesslich stellte sie hinsichtlich der Militärersatzabgabe eine

166 G-Entw. Art. 17.
167 G-Entw. Art. 16 lit. a und b.
168 G-Entw. Art. 10 Abs. 2.
169 Vgl. dazu StenBull. NR 1925, 180–185; StenBull. StR 1925, 375–379.
170 Entgegen Art. 3 MO, AS 23, 781.
171 StenBull. StR 1925, 378/79.
172 AS 50, 519 ff.; BS 5, 163.
173 Vgl. dazu Art. 13, 23, 26 der VVO vom 26. Juni 1934, AS 50, 519 ff.; BS 5, 163 ff.
174 Art. 17 der VVO vom 26. Juni 1934, AS 50, 520.
175 Art. 32 ff. der VVO vom 26. Juni 1934.

neue Verwaltungsorganisation auf[176] und legte das kantonale Veranlagungs-[177] und Rekursverfahren[178] neu fest.

B. Parlamentarische Vorstösse in den Jahren 1938–1958[179]

58. Die auf dem Wege der Vollzugsverordnung durchgesetzten dringlichen Korrekturen vermochten keineswegs zu befriedigen. In den Jahren 1938–1958 hatte sich die Bundesversammlung daher mit einer stattlichen Anzahl von Motionen und Postulaten zu befassen, die alle darauf abzielten, die Militärpflichtersatzabgabe den veränderten Verhältnissen anzupassen.

59. Ein grosser Teil der parlamentarischen Vorstösse wollte den Pflichtersatz an die vermehrte Dienstleistung des Wehrmannes angleichen.[180] Dies war nicht nur während der Jahre des zweiten Weltkrieges der Fall[181], sondern auch in der nachfolgenden Zeit bis 1958.[182]

60. Demgegenüber gab es viele Begehren, welche auf eine Prüfung verschiedener Sonderfragen gerichtet waren, die eine Minderung der Belastung zur Folge gehabt hätte.[183] So wurde namentlich die Neuordnung des Militärpflichtersatzes der Auslandschweizer in der Motion Gottret verlangt[184] und in einem Postulat der nationalrätlichen Geschäftsprüfungskommission[185] zur Prüfung aufgegeben. Auch die Postulate Rittmeyer (1936)[186], Trüb (1951 und 1958)[187] sowie das nie behandelte Postulat Müller-Aarberg[188] verlangten diese Neuordnung.

61. In den Postulaten Rittmeyer[189] und Trüb[190] wurde angeregt, die Vermögenstaxe auf Anwartschaften aufzugeben. 1957 schlug Kistler in seinem Postulat vor,

176 Art. 47 der VVO vom 26. Juni 1934.
177 Art. 50–77 der VVO vom 26. Juni 1934.
178 Art. 78 f. der VV vom 26. Juni 1934.
179 Vgl. dazu die Ausführungen: BBl 1958 II 339.
180 So vor allem das Postulat der nationalrätlichen Kommission für die Verlängerung der WK (1938); StenBull. NR 1938, 607 f.
181 Aufgrund von Art. 8 MPG 1878 beschloss die B'Vers., während der Jahre des zweiten Weltkrieges den MPE zu verdoppeln, BRB vom 28. November 1939; vgl. dazu die Ausführungen von Graf, G., Die neuere Entwicklung des Militärsteuerrechts, Nr. 1 der Schriftenreihe des Verbandes Schweiz. Sektionschefs, Rorschach 1944, 1 ff. und dort zit. Erlasse.
182 Graf, a.a.O., 19 ff.
183 BBl 1958 II 339.
184 Motion Gottret vom 8. Juni 1938, StenBull. NR 1938, 24.
185 BBl 1958 II 339.
186 Postulat Rittmeyer vom 6. Oktober 1936, StenBull. NR 1937, 19.
187 Postulat Trüb 1958, StenBull. NR 1958, 746.
188 BBl 1958 II 339.
189 StenBull. NR 1937, 19.
190 StenBull. NR 1958, 746.

die periodisch dienstleistenden Hilfspflichtigen von der Ersatzpflicht zu befreien.[191] Zur Vereinfachung der Veranlagung der Ersatzabgabe sollte nach den Postulaten Rittmeyer[192] und Trüb[193] eine Verbindung zwischen direkter Bundessteuer und dem Militärpflichtersatz geschaffen werden.

62. Obschon diese Vorstösse nicht immer zu einer Neuregelung des Pflichtersatzes führten und in vielen Fällen von entgegengesetzten Bestrebungen gekennzeichnet waren, trugen sie doch sehr wesentlich zur Einleitung einer Totalrevision des Ersatzabgaberechts bei.

III. Das Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz von 1959

A. Die Neufassung der Verfassungsbestimmungen

63. Die ursprüngliche Fassung des Art. 18 Abs. 4 der Bundesverfassung von 1874 verpflichtete den Bund, über den Militärpflichtersatz einheitliche Bestimmungen aufzustellen.[194]

Darüber hinaus erklärte der alte Verfassungstext von Art. 42 lit. e der Bundesverfassung, dass dem Bund die "Hälfte des Bruttoertrages der von den Kantonen bezogenen Militärpflichtersatzsteuern" zukomme.[195] Aufgrund der Ausführungsgesetze, welche den Kantonen zudem noch eine Bezugsprovision von 8% zusicherten, erhielt der Bund schliesslich noch 46% des Rohertrages der Ersatzabgabe.[196]

64. Diese Regelung vermochte auf die Dauer nicht zu befriedigen, zumal das Wehrwesen eindeutig zur Sache des Bundes erklärt worden war und dieser auch die Hauptlast der militärischen Landesverteidigung zu tragen hatte.[197] Schliesslich bestand die Pflicht des Wehrmannes zur Leistung von Militärdienst in erster Linie gegenüber dem Bund, so dass es auf der Hand lag, dass nun auch die den Militärdienst ersetzenden Abgaben dem Bund zugewiesen wurden.[198] Da den Kantonen nach wie vor der Bezug der Ersatzabgabe obliegen sollte, schien es nur billig, ihnen weiterhin zur Deckung ihrer administrativen Aufwendungen eine Bezugsprovision zuzusichern.[199]

191 Postulat Kistler 1957, StenBull. NR 1957, 560.
192 StenBull. NR 1937, 19.
193 StenBull. NR 1958, 747.
194 AS n.F., I, 6, sowie BG vom 28. Juni 1878 betr. den MPE, BS 5, 157; VV vom 26. Juni 1934, BS 5, 163; BG vom 1. April 1949 über die Abänderung der MO, Art. 2, AS 1949, 1491; vgl. dazu auch die Ausführungen vorne N 27.
195 Vgl. vorne N 28.
196 Art. 166 MO, BS 3, 3; Art. 113–115 der VVO vom 26. Juni 1934, BS 5, 163.
197 BBl 1957 I 563.
198 BBl 1957 I 563.
199 Vgl. dazu Art. 6 der ÜbgBest der BV vom 31. Januar 1958, BS 1, 3; Art. 45 MPG.

65. Nachdem die eidgenössischen Räte im Zuge einer Neuordnung des Finanzhaushaltes des Bundes dieser neuen verfassungsrechtlichen Umschreibung zugestimmt hatten[200], wurde sie in der Abstimmung vom 11. Mai 1958 von Volk und Ständen angenommen.[201]

Art. 18 Abs. 4 der Bundesverfassung hiess nun im Wortlaut: "Der Militärpflichtersatz[202] wird nach den Bestimmungen der Bundesgesetzgebung für Rechnung des Bundes von den Kantonen erhoben"; und Art. 42 der Bundesverfassung: "Zur Bestreitung der Bundesausgaben stehen zur Verfügung: ... lit. c, der Reinertrag des Militärpflichtersatzes".[203]

B. Die Vorarbeiten zum neuen Bundesgesetz

66. Schon sehr früh gaben die eidgenössischen Räte zu erkennen, dass sie die Vollzugsverordnung von 1934 als Provisorium betrachteten und gewillt waren, ein völlig überarbeitetes Gesetz zu schaffen.[204] Nachdem der Ausbruch des zweiten Weltkrieges und die nach Kriegsende einsetzende Revision der Militärorganisation[205] die aufgenommenen Vorbereitungen verzögert hatten, wurden den Kantonsregierungen in den Jahren 1953 und 1955 die von einer aus Vertretern der eidgenössischen und kantonalen Militärbehörden zusammengesetzte Expertenkommission ausgearbeiteten ersten Vorentwürfe unterbreitet.[206]

67. Der Entwurf 1955 gelangte alsdann auch an die Öffentlichkeit, wo er nahezu einhellig auf Ablehnung stiess.[207] Der Grund für diese negative Haltung lag vor allem in der zur Anpassung an die gestiegene Beanspruchung der Wehrmänner vorgesehenen Verschärfung der Abgabenbelastung, welche allgemein als zu weit gehend empfunden wurde. Ebenso brachte diese Vorlage für viele nicht die erwünschte Entlastung, die sie in den Fällen der Auslandschweizer, der dauernd beanspruchten Hilfsdienstpflichtigen und ehemaligen Dienstpflichtigen erwartet hatten.[208]

200 BBl 1958 I 1068.
201 Die Neuordnung des Finanzhaushaltes des Bundes wurde bei 768'170 abgegebenen Stimmen vom Volk mit 419'265 gegen 348'905 Stimmen und von 15 1/2 gegen 4 1/2 Ständen angenommen. BBl 1958 I 1068.
202 Im Zuge dieser Neuformulierung wurde auch die unrichtige Bezeichnung "Militärpflichtersatzsteuer" durch "Militärpflichtersatz" ersetzt.
203 AS 1958, 362.
204 Dies kam namentlich durch die Ablehnung der Abschreibung des Postulates der nationalrätlichen Geschäftsprüfungskommission vom 6. Juni 1930 und die Annahme des Postulates Rittmeyer am 24. Juni 1937 zum Ausdruck. BBl 1958 II 342.
205 BG über die Änderung der MO vom 12. Dezember 1947, AS 1948, 425; BG über die Änderung der MO vom 1. April 1949, AS 1949, 1491; in Kraft AS 1949, 1503.
206 BBl 1958 II 342.
207 Anstelle vieler die Kritik am Vorentwurf 1955 von Höhn, Probleme, 213/14 und 220.
208 BBl 1958 II 342.

68. Dies veranlasste die zuständigen Kreise, das Gesetz von Grund auf zu überarbeiten. Unter der Leitung des Finanz- und Zolldepartementes entstand in Zusammenarbeit mit den übrigen Departementen ein Entwurf, der schliesslich in der Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung über die Neuordnung des Militärpflichtersatzes vom 11. Juli 1958[209] den eidgenössischen Räten vorgelegt wurde.[210]

69. Der Entwurf von 1958 zielte auf eine im Gegensatz zu den ersten Gesetzesprojekten stark reduzierte Belastung ab. So war man nach der Meinung der Experten an die unterste Grenze der Ersatzabgabebelastung gegangen, die sich im Hinblick auf die Opfer der Dienstleistenden noch vertreten liess.[211] Man rechnete mit einer Mindereinnahme von rund 3 Mio. Franken, was einem Sechstel des bisherigen Ersatzabgabeaufkommens entsprach.

C. Die Neuerungen des Bundesgesetzes vom 12. Juni 1959

70. Mit geringfügigen Änderungen, die vor allem redaktioneller Natur waren, wurde der Gesetzesentwurf vom 11. Juli 1958[212] am 12. Juni 1959 von der vereinigten Bundesversammlung angenommen[213] und auf den 1. Januar 1960 in Kraft gesetzt.

Das neue Gesetz brachte im wesentlichen folgende Neuerungen:

1. Der Kreis der Ersatzpflichtigen[214]

71. Der Kreis der Ersatzpflichtigen blieb weiterhin auf diejenigen Personen beschränkt, welche ihre Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönliche Dienstleistungen erfüllten.[215] Ebenso hielt das neue Gesetz am Grundsatz der Ersatzpflicht der Auslandschweizer fest.[216] Allerdings erschien es gerechtfertigt, dass man die im Ausland "sesshaften" Schweizer von der Abgabenpflicht ausnahm.[217] So waren nach Art. 5 Abs. 1 lit. a des Militärpflichtersatzgesetzes die Auslandschweizer im Auszugsalter nach achtjähriger Landesabwesenheit und diejenigen im

209 BBl 1958 II 333 ff.
210 Vgl. dazu StenBull. NR 1958, 740–782; StenBull. NR 1959, 1–33; StenBull. StR 1959, 157–173.
211 BBl 1958 II 342.
212 BBl 1958 II 381 ff.
213 Datum der Veröffentlichung: 25. Juni 1959; Ablauf der Referendumsfrist: 23. September 1959; BBl 1959 I 1540.
214 Vgl. dazu BBl 1958 II 343, 346.
215 Art. 1 MPG; Art. 2 Abs. 1 MO.
216 Vgl. dazu BBl 1958 346/47.
217 BBl 1958 II 347.

Landwehralter nach fünf Jahren Auslandaufenthalt von der Entrichtung der Ersatzabgabe befreit.

2. Anpassung an die geltende Militärorganisation

72. Nachdem sich die Dienstleistungsdauer seit 1874 aufgrund der verschiedenen Revisionen der Militärorganisation nahezu verdreifacht hatte[218] und die Einteilung der Heeresklassen nach dem alten Ersatzabgaberecht nicht mehr mit demjenigen der Militärorganisation übereinstimmte, rechtfertigte sich eine entsprechende Anpassung. So mussten nun nach der neuen Regelung während der ganzen Dauer der Militärdienstpflicht 21 volle Taxen entrichtet werden, dies entgegen dem alten Gesetz mit 19 vollen Taxen.[219]

73. Im weiteren trug das neue Bundesgesetz dem Umstande Rechnung, dass zahlreiche Hilfsdienstpflichtige nach der geltenden Militärorganisation bis zu 125 Diensttage zu leisten hatten.[220] In diesen Fällen sah das Gesetz bestimmte, den Dienstleistungen angemessene Milderungen der Ersatzpflicht vor.[221]

3. Gegenstand und Höhe der Ersatzabgabe

74. Der Militärpflichtersatz bestand auch diesmal aus einer Personaltaxe. Allerdings erhöhte man, in Würdigung der seit 1878 eingetretenen Geldentwertung, den Ansatz von Fr. 6.– auf Fr. 15.–.[222]

75. Neben dieser Personalsteuer wurde anstelle des ursprünglichen Vermögens- und Einkommenszuschlags vom Gesamteinkommen unter Einschluss des Vermögensertrages eine Einkommenstaxe erhoben.[223] Die ungerechte und daher stets kriti-

218 Der Instruktionsdienst für einen Infanteriesoldaten entsprach:
nach der MO von 1874 – 119 Tagen
nach der MO von 1907 – 171 Tagen
nach der MO von 1938 – 274 Tagen
nach der MO von 1951 – 318 Tagen,
zit. in BBl 1958 II 344.

219 BBl 1958 II 344.

220 Vgl. dazu BBl 1958 II 352 ff.

221 Art. 17 MPG.

222 BBl 1958 II 345.

223 Diese Umstellung war erst aufgrund der Tatsache möglich geworden, dass 21 Kantone anstelle der Erwerbssteuer die allg. Einkommenssteuer eingeführt hatten. Vgl. dazu die Ausführungen BBl 1958 II 360–363; Art. 10 und 11 MPG.

sierte Anwartsbesteuerung liess man zugunsten einer Besteuerung der Zuwendungen zur Bestreitung des Lebensunterhaltes fallen.[224]

76. Das neue Gesetz hielt am proportionalen Ansatz fest. Aufgrund der seit 1878 verdreifachten Dienstleistung des Wehrmannes erhöhte man jedoch den Satz auf 2,4%.[225] Auf ein absolutes Abgabemaximum wurde verzichtet.[226]

4. Die Abzüge

77. Ebenso wurden die Abzüge neu bestimmt. So hob man den allgemeinen Abzug von Fr. 600.– auf Fr. 1'000.– an[227], um damit dem Umstand gerecht zu werden, dass das Existenzminimum sich wegen der gestiegenen Lebenshaltungskosten und der Geldentwertung verändert hatte.[228]

78. Zur Minderung der starken Abgabenerhöhung brachte das Militärpflichtersatzgesetz zahlreiche Sozialabzüge. Vom taxpflichtigen Einkommen konnten künftig pro Kind oder unterstützter Person Fr. 500.–[229], für Versicherungsprämien bis zu Fr. 1'000.– abgezogen werden.[230]

5. Die Anrechnung der bis zum Ersatzjahr geleisteten Dienste

79. Eine Vereinfachung brachte die neue Abgabeordnung auch hinsichtlich der Anrechnung der bis zum Ersatzjahr geleisteten Dienste.[231] Während sich wegen des lückenhaften alten Bundesgesetzes in der Praxis eine komplizierte Ausrechnungsformel zwischen anrechenbaren Aktivdiensttagen und Anzahl Dienstjahren gebildet hatte[232], sah das Gesetz von 1959 pro 100 geleisteten Diensttagen eine Abgabenreduktion um einen Zehntel vor.[233]

224 BBl 1958 II 360/61.
225 Art. 13 MPG.
226 BBl 1958 II 345.
227 Art. 12 MPG.
228 Vgl. dazu BBl 1958 II 352.
229 Art. 12 lit. c MPG.
230 Art. 12 lit. d MPG.
231 BBl 1958 II 357.
232 Vgl. dazu den Kommentar zu Art. 6 und 7 MPG 1878, in: Bise/Graf, Handbuch über den schweiz. MPE, Zürich 1935, 20/21.
233 Art. 19 MPG.

IV. Teilrevisionen des Militärpflichtersatzgesetzes seit 1959

A. Die Ausdehnung der Ersatzpflicht

80. Das Bundesgesetz vom 21. Dezember 1960 über die Änderung der Militärorganisation[234] brachte in bezug auf die Dauer der Wehrpflicht, die altersmässige Zusammensetzung der Heeresklassen und die Ausbildungspflicht wesentliche Neuerungen.[235] Währenddem nach der alten Ordnung die 49–60jährigen Wehrmänner in Friedenszeiten zu keinen Instruktionsdiensten einzurücken hatten[236] und sich ihre Pflichterfüllung auf alle zwei Jahre stattfindende Inspektionen beschränkte, mussten ab 1964 die unter 51jährigen Angehörigen des (verjüngten) Landsturms[237] während der 8 Jahre ihres Landsturmalters zweimal zu einem einwöchigen oder einmal zu einem zweiwöchigen Landsturmkurs einrücken.[238] Wenn nun der Militärpflichtersatz, wie später noch zu erläutern sein wird[239], für alle Wehrpflichtigen, die nicht die volle gesetzliche Dienstleistungspflicht erfüllten, das zusätzliche "Opfer darstellen sollte, welches den Lasten, Mühen und Risiken der Dienstleistung entspricht"[240], dann musste diese erhöhte Dienstleistung der Landsturmpflichtigen zur Ausdehnung der Ersatzpflicht auf die gleichaltrigen Nichtdienstleistenden führen.

Gestützt auf Art. 3 des Militärpflichtersatzgesetzes[241] beschloss deshalb die Bundesversammlung am 9. Oktober 1964[242], die Ersatzpflicht auch auf die Wehrpflichtigen im Landsturmalter auszuweiten.[243]

B. Die Neuordnung der Ersatzpflicht der Auslandschweizer

81. Obschon das Militärpflichtersatzgesetz den Auslandschweizern auf dem Gebiet des Militärpflichtersatzes die schon seit langem geforderte Erleichterung gebracht hatte, vermochte die neue Regelung von 1959 nicht vollends zu befriedigen. Die Tatsache, dass der Auslandschweizer eine Ersatzabgabe zu entrichten hatte, ohne politische Rechte zu besitzen, wurde vielerorts als ein Verstoss gegen die in der

234 AS 1961, 234; BBl 1960 II 389.
235 Vgl. dazu Art. 1, Art. 35, Art. 120–122 MO; SR 510.10.
236 BG vom 22. Dezember 1938 betr. Abänderung der MO, Art. 4, BS 55, 345.
237 Seit 1964 sind die 43–50jährigen Wehrmänner landsturmpflichtig. Art. 35 MO (Fassung gemäss Ziff. I des BG vom 21. Dezember 1960, in Kraft seit 1. Januar 1964; AS 1961, 231, 243, Art. 1 Abs. 1 Buchst. c; BBl 1960 II 389).
238 Art. 35 MO in Verbindung mit Art. 122 Abs. 4 MO.
239 Vgl. dazu hinten N 110.
240 Wortlaut aus der Botsch. des BR über die Neuordnung des MPE vom 11. Juli 1958, BBl 1958 II 340.
241 AS 1959, 2035; SR 661.
242 Nach Einsicht in die Botsch. des BR vom 28. April 1964 (BBl 1964 I 945) und BB vom Oktober 1964, AS 1964, 898.
243 BB über den MPE der Wehrpflichtigen im Landsturmalter vom 9. Oktober 1964, SR 662.

schweizerischen Demokratie proklamierte unzertrennliche Einheit von Rechten und Pflichten angesehen.[244] Es konnte daher nicht verwundern, dass die Pflichtersatzabgabe vor allem in Auslandschweizerkreisen als eine erhebliche Belastung der Beziehung zwischen dem Heimatstaat und den im Ausland befindlichen Staatsangehörigen empfunden wurde.[245] In einer Eingabe an die Bundesbehörden beantragte deshalb die Auslandschweizerkommission der Neuen Helvetischen Gesellschaft 1968, es sei die Abschaffung des Militärpflichtersatzes für die Auslandschweizer zu prüfen.[246]

82. Die vom Bundesrat eingesetzte Kommission kam zum Schluss, dass sich eine gänzliche Befreiung der Auslandschweizer unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit und der allgemeinen Wehrpflicht nicht rechtfertige[247], die besonderen Verhältnisse des "sesshaften" Auslandschweizers jedoch aufgrund des neuen Auslandschweizerartikels eine Sonderregelung zulassen würden.[248]

So wurde, gestützt auf Art. 45bis der Bundesverfassung[249], am 14. Dezember 1973 ein Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz der Auslandschweizer erlassen, das diejenigen Auslandschweizer, welche seit mehr als drei Jahren ununterbrochen im Ausland wohnten, von der Ersatzpflicht befreite.[250]

V. Revisionsbestrebungen

83. Unabhängig von den erwähnten Teilrevisionen nahm die Eidgenössische Steuerverwaltung 1968 die Vorarbeiten zur Überarbeitung des Militärpflichtersatzgesetzes von 1959 auf.[251] Nachdem mit dem Rundschreiben vom 3. Februar 1969 an das Eidgenössische Militärdepartement und die Kantonsregierungen die grundsätzliche Beibehaltung des Militärpflichtersatzes abgeklärt worden war, leitete Ende Dezember 1969 das Eidgenössische Finanz- und Zolldepartement (EFZD) dem Bundesrat zuhanden der eidgenössischen Räte einen Gesetzesentwurf mit Botschaft zu. Am 15. Juli 1970 beschloss indessen der Bundesrat, die Teilrevision des Militärpflichtersatzgesetzes bis nach der Ausarbeitung der Konzeption der Gesamtverteidigung zurückzustellen. Da durch die "Konzeption der Gesamtverteidigung" vom

244 Vgl. dazu den abgedruckten Vortrag von Nicolet, M.A., Militärpflichtersatz und Auslandschweizer, in: Echo, 42. Jg. (Nr. 11, 1962), 17 f.
245 Ausführlicher dazu hinten N 234 ff.
246 BBl 1973 I 1185.
247 Vgl. dazu ausführlicher Wüst, 20 ff.
248 Vgl. dazu hinten N 234 ff.
249 Art. 45bis BV. Angenommen in der Volksabstimmung vom 16. Oktober 1966, AS 1966, 1672; SR 101.
250 Art. 2 lit. a des BG über den MPE der Auslandschweizer vom 14. Dezember 1973 (AS 1974, 795), BBl 1973 I 1185, SR 661.0.
251 Vgl. dazu den Bericht der Eidg. Steuerverwaltung zum Vorentwurf zu einem BG betr. Änderung des BG vom 12. Juni 1959 über den MPE, 3. Dezember 1973 (Fassung vom 25. Januar 1974), 1 ff.

27. Juni 1973[252] jedoch keine neuen den Militärpflichtersatz berührenden Fragen aufgeworfen wurden, setzte man die 1968/69 aufgenommenen Revisionsarbeiten 1974 fort.[253]

Zusammenfassung

Die Geschichte des schweizerischen Militärpflichtersatzes lässt sich als ein auf die Verwirklichung der Gerechtigkeit im Wehrwesen und der Vereinheitlichung der Ersatzabgabe gerichteter Entwicklungsprozess zusammenfassen.

84. Wenngleich sich schon im Mittelalter in einigen Orten der Eidgenossenschaft zeitweilig originelle Militärabgaben finden[254], so setzte doch eine systematische Enwicklung erst nach der französischen Revolution mit dem Wiederaufkommen der allgemeinen Wehrpflicht ein.[255] Unter dem Einfluss der staatsrechtlichen Neuerungen der französischen Revolution entstanden anfangs des 19. Jahrhunderts in den einzelnen Kantonen aus den fiskalisch motivierten Montierungs- und Loskaufabgaben mit der Zeit teilweise gut ausgebildete Militärpflichtersatzabgaben.[256] Diese waren freilich von Kanton zu Kanton höchst unterschiedlich.[257] Die in den 70er Jahren des 19. Jahrhunderts einsetzende Zentralisierung des Wehrwesens versuchte deshalb, auch auf dem Gebiete des Militärpflichtersatzes eine Vereinheitlichung herbeizuführen.[258]

85. Nach dreimaligem Anlauf gelang es im Jahre 1878, das erste Bundesgesetz betreffend den Militärpflichtersatz zustande zu bringen.[259]

Das neue Gesetz wies jedoch zahlreiche Mängel auf, so dass man sehr früh daranging, die notwendigen Korrekturen und Ergänzungen anzubringen. Von wesentlicher Tragweite war vor allem das Ergänzungsgesetz[260] von 1901, welches die lang umstrittene Frage der Rechtsnatur klärte. Dieses Gesetz sah bei schuldhafter Nichtbezahlung der Pflichtersatzabgabe Haftstrafen bis zu 10 Tagen vor und verdeutlichte damit[261], dass der Militärpflichtersatz nicht lediglich eine öffentliche Abgabe, sondern ein Ersatz für die persönliche Militärdienstleistung, eine sogenannte Ersatzabgabe, darstellte.[262]

252 BBl 1973 II 112.
253 Nach Auskunft der Eidg. Steuerverwaltung 1976.
254 Vgl. dazu vorne N 3–4.
255 Vgl. dazu vorne N 6.
256 Vgl. dazu vorne N 12.
257 Vgl. dazu die Zusammenstellung der kant. Militärpflichtersatzabgaben vorne N 16–24.
258 Vgl. dazu vorne N 25.
259 Vgl. dazu vorne N 29–45.
260 Vgl. dazu vorne N 46–48.
261 Vgl. dazu vorne N 47.
262 Vgl. dazu vorne N 48.

In den Jahren 1901–1958 wurde unter dem Eindruck des enormen Defizits des Bundeshaushaltes mehrmals versucht, die Militärpflichtersatzabgabe in eine allgemeine Wehrsteuer umzufunktionieren.[263] Solche Bestrebungen scheiterten jedoch am Grundgedanken des Militärpflichtersatzes, der eine fiskalische Motivation dieser Abgabe nicht zuliess.[264] Die Teilrevisionen der Militärpflichtersatzbestimmungen beschränkten sich daher auf eine auf dem Wege der Verordnungen und Verfügungen durchgeführte Anpassung an die veränderte Militärorganisation.[265] Dies führte mit der Zeit zu einer unübersichtlichen Anhäufung von Bestimmungen, die eine praktische Handhabung wesentlich erschwerten.[266]

Am 11. Juli 1958 wurde daher ein Bundesgesetz erlassen, welches neben der Bestätigung der Grundsätze des Militärpflichtersatzes eine Vereinfachung und Modernisierung des Ersatzabgaberechtes brachte.[267]

Gestützt auf dieses Gesetz stellt der Militärpflichtersatz heute ein gut ausgebildetes Rechtsinstitut dar, welches den militärischen, staatsrechtlichen, aber auch sozialpolitischen Gegebenheiten Rechnung trägt.

263 Vgl. dazu vorne N 49–51.
264 Vgl. dazu Speiser, 4 ff., und vorne N 51.
265 Vgl. dazu vorne N 52.
266 Vgl. dazu vorne N 66.
267 Vgl. dazu vorne N 70 ff.

2. Kapitel

Staatsrechtliche Grundlagen des Militärpflichtersatzes

86. Das nachfolgende Kapitel will die Grundlagen des schweizerischen Militärpflichtersatzes darstellen. Sowohl die gemeinsame historische Entwicklung[1] als auch die Tatsache, dass der Militärpflichtersatz als öffentliche Abgabe von jenen erhoben wird, welche ihre gesetzliche Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönliche Dienstleistung in der Armee erfüllen[2], lassen auf einen engen Zusammenhang zwischen der allgemeinen Wehrpflicht und dem Militärpflichtersatz schliessen. Es erscheint daher angebracht, gleich zu Beginn kurz auf den Begriff und den Inhalt der allgemeinen Wehrpflicht einzugehen, zumal sich zahlreiche Fragen des Militärpflichtersatzabgaberechts nur im Hinblick auf jenes letztere Institut beantworten lassen.

§ 3 Die allgemeine Wehrpflicht[3]

I. Der Begriff der allgemeinen Wehrpflicht

87. Die allgemeine Wehrpflicht ist die auf der Personalhoheit[4] der Eidgenossenschaft beruhende, in Inhalt und Umfang grundsätzlich gleiche Verpflichtung des Schweizerbürgers männlichen Geschlechts, sich durch Erbringung bestimmter militärischer Leistungen mit seiner Person für die "Behauptung der Unabhängigkeit gegen aussen" und "die Handhabung von Ruhe und Ordnung im Innern" einzusetzen.[5]

1 Vgl. dazu die Ausführungen im 1. Kapitel.

2 Art. 2 Abs. 1 MO; Fassung gemäss Art. 1 Abs. 2 des BG vom 1. April 1949, in Kraft seit 1. Januar 1950 (AS 1949 II, 1491, 1503 Art. 1, BBl 1948 II 877), sowie Art. 1 MPG.

3 Vgl. dazu vor allem Brunner, K., Landesverteidigung, 96 ff.; ders., Heereskunde, 54 f.; Kurz, H.R., Grundrisse der Schweizer Armee, Frauenfeld 1953, 8; ders., Allg. WP, 407 ff.; Geiger, Willi, Unmittelbare Demokratie und militärische Landesverteidigung, in: Si vis pacem, Festschrift für Georg Züblin, Frauenfeld 1964, 52 f.; Fleiner, Bundesstaatsrecht, 613 f.; ders., Die allgemeine WP in der Demokratie, in: Ausgewählte Schriften und Reden, Zürich 1941, 319 f.; Burckhardt, Komm. 137 f.; Schollenberger, Komm. 212 ff.; Frick, 2 und 41 ff.; Bosshart, Ausschluss, 4/5; Weidmann, C., Die rechtliche Stellung des Heereseinheitskommandanten, (Diss. Zürich 1949), 60; Wüst, 6; VerwEntsch. H 28 (1958) Nr. 6, 25 ff.

4 Unter der Personalhoheit ist die rechtliche Herrschaft eines Staates über die Gesamtheit seiner Staatsangehörigen ohne Rücksicht auf das Staatsgebiet zu verstehen; im Gegensatz dazu steht die Territorialhoheit, welche den Herrschaftsbereich eines Staates über alle Einwohner seines Staatsgebietes darstellt. Vgl. dazu Jaenicke/Doehring, 523 ff.; Wüst, 31; Wiederkehr, 21 Anm. 89; Probst, 80 ff.

5 Vgl. statt vieler Wüst, 6; Jeger, 1; Frick, 2 und 41.

88. Die rechtliche Grundlage der allgemeinen Wehrpflicht bildet Art. 18 der Bundesverfassung, welcher in Abs. 1 bestimmt: "Jeder Schweizer ist wehrpflichtig." Trotz der allgemeinen Formulierung beansprucht dieser Grundsatz keine absolute Geltung.[6] Lehre und Praxis sind sich darin einig, dass eine obligatorische Wehrpflicht lediglich für die Schweizerbürger männlichen Geschlechtes besteht.[7] Den Schweizerinnen und den Ausländern gegenüber vermag diese Pflicht keine zwingende Wirkung zu entfalten. Währenddem der Dienst der Frauen im Frauenhilfsdienst freiwillig ist[8], sind die in der Schweiz niedergelassenen Ausländer von jeglicher Dienstleistung in der Armee ausgeschlossen.[9] Die in Art. 18 Abs. 1 der Bundesverfassung niedergelegte Wehrpflicht wird deshalb allgemein als eine *subjektive persönliche Pflicht des männlichen Schweizerbürgers* verstanden, die weder eine Befreiung[10] oder einen Loskauf[11] noch eine Stellvertretung[12] zulässt.[13]

89. Zweck der allgemeinen Wehrpflicht ist die Behauptung der Unabhängigkeit des Vaterlandes gegen aussen und die Handhabung von Ruhe und Ordnung im Innern[14], d.h. die Durchführung der staatlichen Aufgabe manu militari.[15] Trotzdem können dieser Wehrpflicht nicht sämtliche Leistungen zugrunde gelegt werden, die "geeig-

6 Burckhardt, Komm. 138.

7 Vgl. dazu Frick, 18 f. und 41; Burckhardt, Komm. 137.

8 Zur WP der Frau vgl. Uhlmann-Coradi, Maya, Die Rechtsstellung der Schweizer Frau im Dienste der Landesverteidigung, (Diss. Zürich 1969), 4 ff.; Köpfli, Elisabeth, Die öffentlichen Rechte und Pflichten der Frau nach Schweizerischem Recht, (Diss. Zürich 1942), 155 ff.; Brunner, Landesverteidigung, 110 ff. Für die Schweizerinnen besteht auf der Grundlage von Art. 202 MO lediglich im Kriegsfalle eine obligatorische Verpflichtung zur Landesverteidigung. Diese stützt sich nun aber nicht auf Art. 18 Abs. 1 BV, sondern auf das Notstandsrecht von Art. 2 BV. Es ist deshalb m.E. rechtlich unhaltbar, wenn behauptet wird, im Kriegsfalle hätten auch die untauglichen Frauen eine ausserordentliche Ersatzabgabe zu zahlen (Uhlmann-Coradi, 7; Frick, 73), da dem MPE nach Art. 2 Abs. 1 MO und Art. 1 MPG nur die Schweizerbürger unterworfen sind, welche die WP, zu der sie nach Art. 18 Abs. 1 BV verpflichtet sind, nicht oder nur teilweise erfüllen.

9 Obschon 1832 ernsthaft über die Einführung einer WP für die in der Schweiz ansässigen Ausländer diskutiert wurde, erfolgte nie eine definitive Aufnahme in die BV.

10 Der Grundsatz der allgemeinen WP lässt keine Befreiung von der WP zu (Burckhardt, Komm. 138). Das Gesetz (MO) sieht lediglich eine Befreiung von der der WP zugrundeliegenden Pflicht zur persönlichen Dienstleistung vor (Art. 13 MO). Könnte man sich von der WP befreien, so müsste man diese nicht als eine *allgemeine*, sondern als eine *selektive* WP bezeichnen. Ausführlicher dazu Schollenberger, Komm 214; Brunner, Landesverteidigung, 98.

11 Unter dem Konskriptionssystem waren Loskäufe zu bestimmten Zeiten üblich. Vgl. dazu vorne N 10.

12 Die früher zulässige Stellvertretung wurde durch die MO vom 8. Mai 1850 endgültig abgeschafft. Vgl. dazu Baumann, 273 ff.; His, III, 774.

13 Vgl. dazu vor allem Brunner, Landesverteidigung, 98; ders., Heereskunde, 56; Uhlmann-Coradi, 5; Bachofner, 1.

14 Zentrales Moment der WP ist die persönliche Dienstleistung im Heer (Art. 1 Abs. 3 MO). "Das Heer ist bestimmt zur Behauptung der Unabhängigkeit des Vaterlandes gegen aussen und zur Handhabung von Ruhe und Ordnung im Innern" (Art. 2 BV in Verbindung mit Art. 195 MO).

15 Vgl. dazu Frick, 2 und 43; Brunner, Landesverteidigung, 66 ff.

net" sind, das Vaterland zu verteidigen.[16] Nach der subjektiv-historischen Auslegung[17] von Art. 18 Abs. 1 der Bundesverfassung ist die Wehrpflicht nur im *militärischen* Sinne als eine Pflicht zur persönlichen Dienstleistung in der Armee zu verstehen.[18]

Die Wehrpflicht unterscheidet sich darin von den in Art. 200 und 202 MO[19] festgelegten Pflichten aller Schweizerbürger, sich in Zeiten des Aktivdienstes mit ihrem Eigentum und im Krieg mit ihrer Person zur Verfügung des Staates zu stellen. Diese sind Ausfluss einer allgemeinen Landesverteidigungspflicht, die weit über die militärische hinaus in die zivile und wirtschaftliche Landesverteidigung reicht und deshalb nicht auf Art. 18 der Bundesverfassung, sondern wohl am ehesten auf dem verfassungsrechtlichen Notrecht beruht.[20]

90. Wenn Art. 18 Abs. 1 der Bundesverfassung bestimmt: "Jeder Schweizer ist wehrpflichtig", so wird damit nicht nur eine Pflicht begründet, sondern auch deren allgemeine Verbindlichkeit statuiert.[21] Die schweizerische Wehrpflicht umfasst denn auch, im Gegensatz zur selektiven Wehrpflicht[22], bei der nur einzelne Klassen der Bevölkerung in Betracht gezogen werden, uneingeschränkt sämtliche männlichen Schweizerbürger.[23] Dieser Lösung liegt der alteidgenössische Gedanke zugrunde, der in der Wehrbereitschaft das persönliche Beteiligtsein und die Mitverantwortung jedes Bürgers, die Einheit von Bürger und Staat – Bürger und Soldat also – erblickt.[24] Der allgemeine Grundsatz entspricht aber auch einem rein mili-

16 Die von Jeger, 1, vertretene Meinung, wonach die WP alle Leistungen umfasst, die "geeignet" sind, den "Bundesstaat" aufrechtzuerhalten, entspricht heute weder den gesetzlichen Bestimmungen der MO noch der anerkannten Auslegung der BV. Nach Lehre und Praxis verpflichtet Art. 18 Abs. 1 BV lediglich zur Teilnahme an der militärischen Landesverteidigung. Wäre Jegers Ansicht richtig, so hätte z.B. die Zivilschutzpflicht keiner besonderen Verfassungsgrundlage bedurft (Art. 22bis BV). Vgl. dazu die Ausführungen von Frick, 2 und 41 ff.; Wüst, 6 Anm. 28; VerwEntsch. H 15 (1941) Nr. 54, 143 ff.; VerwEntsch. H 28 (1958) Nr. 6, 26 f.; BGE 53 I 436 (= Praxis 17 (1928), Nr. 77, 231 ff.).

17 Zur subjektiv-historischen Auslegung der BV vgl. Lüchinger, H.G., Die Auslegung der Bundesverfassung, (Diss. Zürich 1953), 90 ff.

18 Statt vieler Burckhardt, Komm. 138; Schollenberger, Komm. 214; Frick, 42 f.; Brunner, Landesverteidigung, 97 ff.; VerwEntsch. H 28 (1958) Nr. 6, 27 ff.

19 Art. 200 und 202 MO (Fassung gemäss Art. 1 Abs. 2 des BG vom 1. April 1949, in Kraft seit 1. Januar 1950; AS 1949 II, 1491, 1503 Art. 1; BBl 1948 II 877).

20 Vgl. dazu Uhlmann-Coradi, 3 ff.; Kurz, Allg. WP, 408 ff.; Frick, 47/48; Wüst, 6/7 Anm. 29.

21 Vgl. Frick, 41; Burckhardt, Komm. 138.

22 Unter der selektiven WP ist die in manchen Staaten gehandhabte Rekrutierung zu verstehen, nach der die Bürger nach gewissen Kriterien (Beruf, Freiwilligkeit, Bildungsstand usw.) ausgewählt werden. Vgl. dazu die Ausführungen: Loeser, 4 ff., sowie für die Schweiz: Schollenberger, Komm. 214; Brunner, Landesverteidigung, 97 ff.

23 Vgl. dazu Kurz, Allg. WP, 410.

24 Vgl. Brunner, Landesverteidigung, 98; ders., Heereskunde, 56/57; Kurz, Allg. WP, 410. Brunner, Landesverteidigung, 98, bezeichnet die WP als Korrelat der Rechte des Bürgers. Diese Ansicht dürfte heute als überholt angesehen werden, zumal die Schweizerinnen, ohne wehrpflichtig zu sein, seit 1972 auf eidgenössischer Ebene das Stimm- und Wahlrecht besitzen.

tärischen Bedürfnis des Kleinstaates, möglichst alle Waffenfähigen zur Landesverteidigung aufzubieten.[25]

91. Die in Art. 18 Abs. 1 der Bundesverfassung verankerte allgemeine Wehrpflicht stellt schliesslich einen besonderen *Ausdruck* der demokratischen Forderung nach *Rechtsgleichheit* aller Bürger dar.[26] Sie wird deshalb nicht nur als eine allgemeine, sondern auch als eine für alle männlichen Schweizerbürger in Inhalt und Umfang grundsätzlich gleiche öffentliche Pflicht verstanden.[27] Freilich kann dieser Grundsatz nur so weit aufrechterhalten werden, als es die staatsrechtlichen und militärischen Gegebenheiten zulassen.[28] Die allgemeine Wehrpflicht ist daher nur in dem Masse eine gleiche, als sie für jeden im selben Alter stehenden Pflichtigen objektiv die gleiche öffentlich-rechtliche Belastung darstellt.[29] Dieser Forderung entspricht es denn auch, dass der Bürger, der wegen Untauglichkeit oder anderer gesetzlicher Gründe seine Wehrpflicht nicht durch persönlichen Militärdienst erfüllt, anstelle der Dienst- eine Ersatzleistung in Geld, den Militärpflichtersatz, erbringen muss.[30]

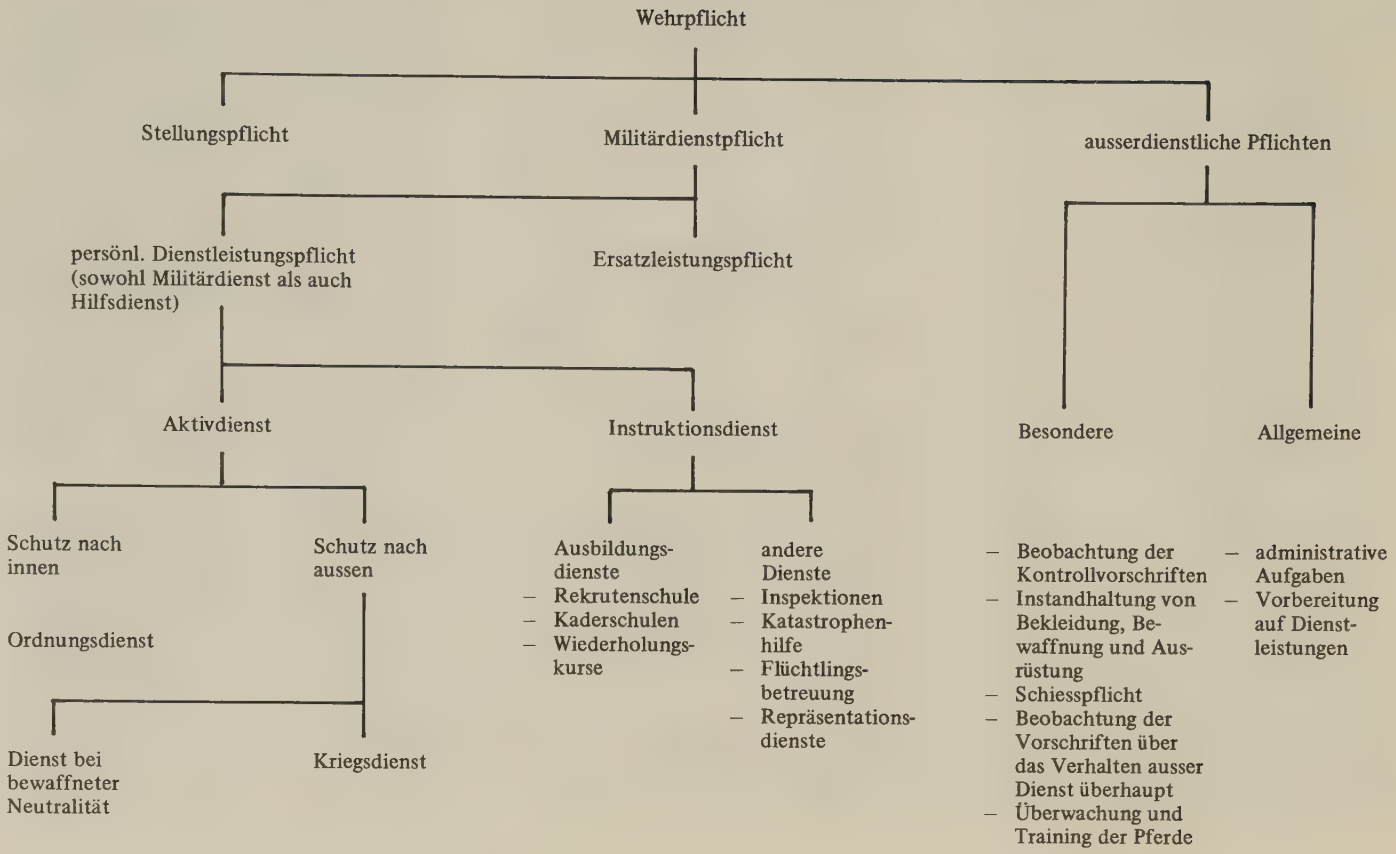
II. Der Inhalt der Wehrpflicht

92. Art. 18 Abs. 1 der Bundesverfassung beschränkt sich darauf, in der Verfassung den Grundsatz der allgemeinen Wehrpflicht festzulegen. Er überlässt es dem Ausführungsgesetz, namentlich dem Bundesgesetz über die Militärorganisation der schweizerischen Eidgenossenschaft vom 12. April 1907[31], den Umfang, den Inhalt und die eigentliche Erfüllung der Wehrpflicht im einzelnen festzulegen.

Die Militärorganisation umschreibt die Wehrpflicht als eine Gesamtheit von Verpflichtungen, die sich in *Stellungspflicht, Militärdienstpflicht und ausserdienstliche Pflichten* unterteilen lassen.

25 So vor allem Brunner, Landesverteidigung, 99; Kurz, Allg. WP, 410; Frick, 41.
26 Frick, 41; Brunner, Heereskunde, 56/57.
27 Fleiner, Bundesstaatsrecht, 613; Wüst, 11, sowie hinten N 108.
28 Burckhardt, Komm. 138/39.
29 Unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit können subjektive Momente, wie etwa die Empfindlichkeit des einzelnen gegenüber der Last des Militärdienstes, nicht berücksichtigt werden. Vgl. Burckhardt, Komm. 138; Fleiner, Bundesstaatsrecht, 613.
30 Vgl. dazu hinten N 108 ff.
31 BS 5, 3, AS 23, 781; SMA 70, 23 ff. SR 510.10 mit den folgenden Änderungen: BG über die Abänderung der MO vom 12. Dezember 1947, AS 1948, 425 ff.; BG über die Abänderung der MO (Heeresklassen, Ausbildung, aktiver Dienst) vom 1. April 1949, AS 1949, 1491 ff.; BG über die Abänderung der MO vom 3. Oktober 1951, AS 1952, 331 ff.; Aufhebung von Art. 15 MO, AS 1952, 1031; Aufhebung von Art. 166 MO, AS 1959, 2050; BG über die Änderung der MO vom 21. Dezember 1960, AS 1961, 231 ff.; BBl 1960 II 389 ff.

Schematische Übersicht über die Erscheinungsformen der Wehrpflicht



A. Die Stellungspflicht[32]

93. Die Stellungspflicht ist die Verpflichtung aller wehrpflichtigen Personen, sich dem verwaltungsrechtlichen Verfahren zur Entscheidung über die Zuteilung zu den Diensttauglichen, Hilfsdiensttauglichen oder Dienstuntauglichen zu unterziehen.[33] Sie beginnt mit dem Jahr, in welchem der Wehrpflichtige sein 19. Altersjahr zurückgelegt hat[34], und endet mit dem definitiven Entscheid[35] über die Tauglichkeit des Wehrpflichtigen.[36]

B. Die Militärdienstpflicht[37]

1. Begriff und Dauer der Militärdienstpflicht

94. Einer alteidgenössischen Tradition zufolge wird die Wehrpflicht als eine rein militärische Dienstleistungspflicht verstanden.[38] Sie kann deshalb von Gesetzes wegen nur durch eine persönliche Dienstleistung in der Armee erfüllt werden.[39] Eine zivile Form[40] der Wehrpflichterfüllung lässt die geltende Ordnung nicht zu.[41]

32 Vgl. dazu Art. 3, 4–7, 20, 31, 103, 147 und 204 MO sowie Art. 13 des BG vom 17. März 1972 über die Förderung von Turnen und Sport (SR 415.0); ebenso VO über die Aushebung der Wehrpflichtigen vom 20. August 1951 (SR 511.11; AS 1951, 811; SMA 70 ff.).

33 Bachofner, 1; Uhlmann-Coradi, 5, Altorfer, 23; Frick, 56.

34 Art. 4 Abs. 2 MO. Nach Art. 3 MO kann sich der Schweizerbürger auch vor Erreichung des 19. Altersjahres unter schriftlicher Einwilligung des Inhabers der elterlichen Gewalt zur Aushebung stellen (Art. 17 lit. c der VO vom 20. August 1951, SR 511.11; SMA 70, 270); im weiteren ist der Bundesrat in Abweichung von Art. 4 MO befugt, in Zeiten der bewaffneten Neutralität die Rekrutierung der diensttauglichen Angehörigen jüngerer Jahrgänge anzuordnen (Art. 204 MO).

35 Nach Art. 5 Abs. 1 MO kann die Entscheidung über die Tauglichkeit bis auf vier Jahre hinausgeschoben werden.

36 Die Stellungspflicht ist für den MPE insofern von Bedeutung, als sie das Verfahren einleitet, welches über die Zuteilung zu den *Tauglichen, den Hilfsdiensttauglichen und den Untauglichen* entscheidet. Bachofner, 1/6; Frick, 57.

37 Da das Bundesgesetz betr. die Militärorganisation der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 12. April 1907 keinen Unterschied zwischen der Wehrpflicht im allgemeinen und der Wehrpflichterfüllung im besonderen macht, führen wir an dieser Stelle den Begriff der Militärdienstpflicht ein und meinen damit die eigentliche Pflicht zur persönlichen Dienstleistung in der Armee.

38 Vgl. dazu Kurz, Allg. WP, 408; VerwEntsch. H 28 (1958) Nr. 6, 27, sowie vorne N 89.

39 Art. 1 Abs. 3 MO (Fassung gemäss Ziff. I des BG vom 21. Dezember 1960, in Kraft seit 10. April 1961, 231, 243 Art. 1 Abs. 1 Buchst. a und c; BBl 1960 II 389); obschon die Stellungspflicht und die ausserdienstlichen Pflichten Erscheinungsformen der WP darstellen, kann durch deren Erfüllung die Wehrverpflichtung nicht abschliessend getilgt werden. Zentrales Moment der WP ist die persönliche Dienstleistung, die übrigen Pflichten dienen lediglich zu deren Vorbereitung. Vgl. dazu vorne N 89.

40 Wie beispielsweise in Form eines Zivil-Sozialdienstes u.dgl., wie es die Anhänger der "wahlweisen" Wehrpflichterfüllung vorschlagen. Vgl. dazu VerwEntsch. H 28 (1958) Nr. 6, 28.

41 Kurz, Allg. WP, 408 ff.

95. Beginn und Ende der Militärdienstpflicht hängen vom Alter des Wehrpflichtigen ab.[42] In Friedenszeiten entsteht sie mit dem 20. Altersjahr und dauert bis zum vollendeten 50., bei Offizieren bis zum 55. Altersjahr.[43] Im Zustand der bewaffneten Neutralität und im Krieg kann der Bundesrat in Abweichung dieser Regelung die Aushebung und Einberufung jüngerer Jahrgänge anordnen.[44]

2. Die persönliche Dienstleistungspflicht

Die Militärdienstpflicht wird als persönliche Dienstleistung entweder in einer der Heeresklassen oder im Hilfsdienst erfüllt.[45]

a) Der Dienst in den Heeresklassen

96. Die diensttauglichen Wehrpflichtigen leisten ihren Dienst je nach Alter in einer der drei Heeresklassen. So absolvieren sie ihren persönlichen Militärdienst vom 20. bis zum 32. Altersjahr im Auszug, vom 33. bis zum 42. in der Landwehr und vom 43. bis zum 50. Altersjahr im Landsturm.[46] Der Übertritt von einer Heeresklasse in die andere und der Austritt aus der Dienstpflicht erfolgen jeweils am 31. Dezember des Jahres, in welchem der Pflichtige die festgelegte obere Altersgrenze erreicht.[47]

42 Diese Feststellung ist für unsere Untersuchung insofern von Bedeutung, als mit dem Eintritt in die Militärdienstpflicht die Verpflichtung verbunden ist, im Falle einer Nichterfüllung der WP durch persönliche Dienstleistung den MPE zu bezahlen. Die EP entsteht daher wie die Pflicht zur persönlichen Dienstleistung unabhängig davon, ob die Aushebungsbehörde einen definitiven Entscheid gefällt hat oder nicht. Vgl. dazu auch Bachofner, 2.

43 Art. 1 Abs. 2 MO (Fassung gemäss Ziff. I des BG vom 21. Dezember 1960, in Kraft seit 1. Januar 1964, AS 1961, 231; BBl 1960 II 389).

44 Art. 204 MO.

45 Art. 1 Abs. 3 MO.

46 Art. 35 MO; Fassung gemäss Ziff. I des BG vom 21. Dezember 1960; in Kraft seit 1. Januar 1964 (AS 1961, 231, 243 Art. 1 Abs. 1 Buchst. c; BBl 1960 II 389).

47 Art. 37 Abs. 1 MO; Art. 37 Abs. 2 MO: "Im Zustand der bewaffneten Neutralität und im Krieg kann der Übertritt durch den Bundesrat verschoben werden." Die frühere Regelung von Art. 35 Abs. 2 MO, wonach aus sanitärischen Gründen der Wehrmann frühzeitig in eine höhere Altersklasse versetzt werden konnte, wurde durch den neuen Art. 15 MO (Fassung gemäss Ziff. I des BG vom 5. Oktober 1967, in Kraft seit 1. Februar 1968; AS 1968, 73, 80, 164; BBl 1966 II 422) ersetzt, welcher auch nach der eigentlichen Rekrutierung aus gesundheitlichen Gründen eine Zuteilung zu den Hilfsdienst- oder Dienstuntauglichen zulässt.

b) Der Dienst im Hilfsdienst[48]

97. Die durch Entscheid der sanitärischen Untersuchungskommission für hilfsdiensttauglich erklärten Wehrpflichtigen leisten ihren persönlichen Dienst im Hilfsdienst, dessen Aufgabe es ist, die Armee zu ergänzen, zu unterstützen und zu entlasten.[49] Die Hilfsdienstpflichtigen werden entweder der Personalreserve (Klasse U) oder einer der Armee angeschlossenen Formationen (Klasse T) zugeteilt.[50] Da die in der Personalreserve eingeteilten Hilfsdienstpflichtigen in Friedenszeiten keinen[51], die der T-Klasse zugeordneten Hilfsdienstpflichtigen hingegen nur einen Teil der Dienstleistungen der gleichaltrigen diensttauglichen Wehrpflichtigen zu erbringen haben[52], wird die Hilfsdienstleistung nicht oder nur teilweise als eine Erfüllung der Wehrpflicht anerkannt.[53]

c) Der Inhalt der Dienstleistungspflicht

Die persönliche Dienstleistung wird als Instruktions- oder Aktivdienst erbracht.[54]

98. Der Instruktionsdienst umfasst sowohl den Ausbildungsdienst zum Soldaten als auch denjenigen zum Höheren irgendeines Grades.[55] Ihm gehören die Rekruten- und die Kaderschulen sowie die Wiederholungs- und Ergänzungskurse an.[56]

99. Demgegenüber stellt der Aktivdienst den unmittelbaren Dienst zur Behauptung der Unabhängigkeit des Vaterlandes gegen aussen und zur Handhabung von Ruhe und Ordnung im Innern dar.[57] Er umfasst den Dienst im Zustand der bewaffneten Neutralität und im Krieg wie auch den Ordnungsdienst.[58]

48 Vgl. dazu Art. 20 MO; Fassung gemäss Ziff. I Abs. 2 des BG vom 1. April 1949, in Kraft seit 1. Januar 1950 (AS 1949 II, 1491; BBl 1948 II 877).

49 Art. 20 MO. Neben den für hilfsdiensttauglich erklärten Wehrpflichtigen können noch weitere Personen dem Hilfsdienst zugeteilt werden. Vgl. dazu Art. 20 Abs. 3 MO, sowie Art. 1 des BRB über den Hilfsdienst vom 1. Juni 1951; AS 1951, 513; SR 513.41; SMA 70, 645 ff.

50 Art. 5 des BRB vom 1. Juni 1951 (AS 1951, 513), SR 513.41.

51 Die in der Personalreserve eingeteilten Hilfsdienstpflichtigen haben sich lediglich in Zeiten der bewaffneten Neutralität und im Krieg zur Verfügung der Wirtschaft und der öffentlichen Verwaltung zu stellen (Art. 5 des BRB vom 1. Juni 1951).

52 Die in der Klasse T eingeteilten Hilfsdienstpflichtigen stehen der Armee uneingeschränkt zur Verfügung (Art. 5 des BRB vom 1. Juni 1951).

53 Vgl. dazu hinten N 271 sowie Art. 2 Abs. 1 lit. b MPG.

54 Art. 8 MO.

55 Vgl. dazu Brunner, Landesverteidigung, 125; Bachofner, 1; Uhlmann-Coradi, 5/6.

56 Daneben ist dem Instruktionsdienst eine Reihe weiterer Dienste zuzuordnen, die nicht ausschliesslich der Ausbildung dienen. So etwa die Waffen- und Ausrüstungsinspektion, Aufräumarbeiten nach Naturkatastrophen, Flüchtlingsbetreuung, Repräsentationspflichten und deren mehr. Vgl. dazu Uhlmann-Coradi, 6; Bachofner, 1.

57 Art. 195 ff. MO; Fassung gemäss Art. 1 Abs. 2 des BG vom 1. April 1949, in Kraft seit 1. Januar 1950 (AS 1949 II, 1491, 1503 Art. 1; BBl 1948 II 877).

58 Art. 196 MO; vgl. dazu auch Hirzel, E., Der Ordnungsdienst der Schweizer Armee, (Diss. Basel 1974).

3. Die Ersatzleistungspflicht

100. Wer die Wehrpflicht nicht durch persönliche Dienstleistung erfüllt, hat gemäss Art. 2 Abs. 1 MO "den Militärpflichtersatz zu bezahlen." In den Fällen, in denen die Wehrpflicht nicht erfüllt wird, tritt damit an die Stelle der persönlichen Dienstleistung eine Ersatzleistung.[59] Ersatzleistung und persönliche Dienstleistung sind dabei nicht gleichwertiger Art, d.h. der Ersatz ist vielmehr "nur subsidiärer Natur."[60] Grundlegende Pflicht ist die Wehrpflicht, die – wenn immer nur möglich – durch persönliche Dienstleistung zu erfüllen ist. Lediglich in den Fällen, in denen die Wehrpflicht wegen Dienstuntauglichkeit oder anderer Gründe nicht erbracht wird, ist eine Ersatzabgabe zu entrichten.[61]

101. Die Bezahlung der Militärpflichtersatzabgabe stellt nun aber keine eigentliche "Erfüllung der Wehrpflicht" dar.[62] Einzige Form, in der die Wehrpflicht ordentlicherweise erfüllt werden kann, ist die persönliche Dienstleistung.[63] Könnte die Wehrpflicht durch Entrichtung der Ersatzabgabe erfüllt werden, so liesse sich nicht erklären, weshalb eingeteilte Wehrmänner, die wegen Dienstversäumnisses den Militärpflichtersatz bezahlen, gemäss Art. 114 Abs. 1 MO zur Nachholung des versäumten Dienstes angehalten werden können. Die Militärdienstpflicht und damit die Wehrpflicht wäre durch die Entrichtung der Ersatzabgabe ja untergegangen und

59 In der Literatur wird der MPE aus diesem Grunde häufig als "Wehrdienstersatz" bezeichnet und vom "Wehrpflichtersatz" unterschieden, den alle Nichtwehrpflichtigen (wie Frauen, Kinder, Ausländer) als Ersatz für die mangelnde Wehrpflicht zu entrichten hätten. Vgl. dazu Lienhart, 15 ff.; Höhn, Probleme, 216 ff.

60 Vgl. dazu die Botsch. an die B'Vers. über die Änderung der Militärorganisation vom 2. Juli 1948, in: BBl 1948 II 877 ff.

61 Vgl. BBl 1948 II 879 sowie Vallender, 126.

62 Aufgrund der bis Ende 1949 gültigen Fassung von Art. 1 MO (AS 1907, 781; BS 5, 3), welche die Entrichtung des MPE ausdrücklich als Form der Wehrpflichterfüllung bezeichnete, konnte leicht der Eindruck entstehen, die WP könne auch durch Bezahlung der Ersatzabgabe erfüllt werden. Diese Auffassung kann nun aber nicht geteilt werden, zumal die Pflicht zum persönlichen Dienst und die Pflicht zur Bezahlung der Ersatzleistung nach Lehre und Praxis keine gleichwertigen Pflichten darstellen. Die Ersatzleistungspflicht ist rein "subsidiärer" Natur und gelangt nur dann zur Anwendung, wenn die WP nicht durch persönliche Dienstleistung erfüllt werden kann. Die ursprüngliche Fassung von Art. 1 MO wurde deshalb mit Recht angefochten (so vor allem von Burckhardt, Komm. 138) und durch die Gesetzesnovelle vom 1. April 1949, in Kraft seit 1. Januar 1950 (AS 1949 II, 1491; BBl 1948 II 877), berichtigt. Vgl. dazu Kurz, Allg. WP, 308; Wüst, 8. Vgl. dazu auch die unter dem Eindruck der ursprünglichen Gesetzesfassung gemachten Ausführungen: Fleiner, Bundesstaatsrecht, 614: "In zwei verschiedenen Formen wird nach unserem Bundesstaatsrecht die WP erfüllt: entweder durch persönliche Leistung des Militärdienstes oder durch Bezahlung der Militärsteuer"; Lienhart, 22: "Der MPE ist eine Äusserung der WP, ja eine Form der Wehrpflichterfüllung ..."; Frick, 71 f.; Baumann, 28; Feiss/Isler, II, 1 f.; His, III, 778, sowie die damalige BGr.-Praxis BGE 51 I 346; 53 I 436; 68 IV 144. Schon an der ursprünglichen, bis Ende 1949 gültigen Fassung von Art. 1 MO übten Jeger, 10 ff., sowie Ackermann, 13, Kritik. Interessanterweise wird auch unter der bereinigten Gesetzesfassung von einigen Autoren die Meinung vertreten, es handle sich beim MPE um eine Erfüllungsform der WP: vgl. u.a. Bachofner, 1 und 28/29; Uhlmann-Coradi, 5.

63 Vgl. dazu Kurz, Allg. WP, 408 ff.; VerwEntsch. H 28 (1958) Nr. 6, 27 ff., sowie vorne N 94.

es bestünde kein Grund mehr, der gesetzlichen Wehrpflicht nachzukommen.[64] Man kann sich deshalb der Ansicht von Wüst[65] anschliessen, welcher die Bezahlung der Militärpflichtersatzabgabe lediglich als "eine unvollkommene, subsidiäre Erfüllung einer in der Wehrpflicht begründeten Obliegenheit" versteht.

C. Die ausserdienstlichen Pflichten[66]

102. Neben der Stellungs- und der Militärdienstpflicht fliessen aus der Wehrpflicht eine Reihe ausserdienstlicher Pflichten. Diese bestehen vor allem aus der Pflicht zur Beobachtung der Vorschriften über das Kontrollwesen[67], zur Instandhaltung der Bekleidung, Bewaffnung und persönlichen Ausrüstung und zur Teilnahme an den Inspektionen über dieselben[68], zu den vorgeschriebenen Schiessübungen[69] und zur Befolgung der für das Verhalten ausserhalb des Dienstes geltenden Vorschriften (Art. 9 MO).[70]

§ 4 Der Militärpflichtersatz als Ausfluss der allgemeinen Wehrpflicht

I. Der Begriff des Militärpflichtersatzes[71]

103. Der Militärpflichtersatz ist eine öffentliche Abgabe[72], die diejenigen Schweizerbürger zu entrichten haben, welche die ihnen gesetzlich auferlegte Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönliche Dienstleistung (Militärdienst) erfüllen.[73]

64 Gl.M. Jeger, 19/20.

65 Wüst, 8 Anm. 35; vgl. auch die ähnliche Auffassung von Schmidt, C.A., Der fundamentale Gedankengang für die Wehrsteuertheorie, Finanzarchiv 1895, 12. Jg., Bd. II, 559, welcher den MPE als "surrogative Erfüllungsform der Dienstleistungspflicht" versteht. A.M. Jeger, 20, der in der Ersatzleistungspflicht eine Verpflichtung "sui generis" erblickt und m.E. die starke Abhängigkeit des MPE von der WP vernachlässigt.

66 Vgl. dazu die Ausführungen von Bachofner, 2; Uhlmann-Coradi, 6; Brunner, Landesverteidigung, 100 ff.

67 Vgl. dazu vor allem Art. 150 MO sowie VO über das militärische Kontrollwesen vom 23. Dezember 1969 (AS 1970, 355; SR 511.21; SMA 70, 697 ff.).

68 Vgl. dazu v.a. Art. 91 MO sowie VO über die Mannschaftsausrüstung vom 25. November 1974 (AS 1974, 1838; SR 514.10).

69 Vgl. dazu v.a. Art. 124 MO sowie VO über das Schiesswesen ausser Dienst vom 29. November 1935 (AS 51, 758 und BS 5, 119; SR 512.31).

70 Fassung gemäss Art. 2 Abs. 3 des BG vom 1. April 1949, in Kraft seit 1. Januar 1950 (AS 1949 II, 1491; BBl 1948 II 877).

71 Vgl. auch die Begriffsumschreibungen bei Jeger, 9; Frick, 71; Wüst, 9.

72 Vgl. hinten N 121.

73 Art. 2 Abs. 1 MO in Verbindung mit Art. 1 MPG.

Er ist ein Ausfluss der allgemeinen Wehrpflicht[74] und tritt als solcher an die Stelle des persönlichen Militärdienstes.[75] Er besitzt daher keinen selbständigen Charakter, sondern hängt sowohl in seinem Bestand als auch seiner Ausgestaltung nach von der zu ersetzenden Leistungspflicht ab.[76] Der Militärpflichtersatz ist denn auch im Unterschied zu anderen Abgaben nicht in der Fiskalhoheit, sondern in der Wehrhoheit des Bundes begründet[77] und richtet sich nach den Charakteristiken des persönlichen Militärdienstes.[78]

II. Die rechtlichen Grundlagen des Militärpflichtersatzes

A. Die verfassungsrechtlichen Grundlagen

104. Verfassungsrechtliche Grundlage des Militärpflichtersatzes bildet Art. 18 der Bundesverfassung, welcher in Abs. 1 den Grundsatz der allgemeinen Wehrpflicht aufstellt[79] und in Abs. 4[80] den Modus der Abgabenerhebung festlegt, indem er bestimmt: "Der Militärpflichtersatz wird nach den Bestimmungen der Bundesgesetzgebung für Rechnung des Bundes von den Kantonen erhoben."[81]

74 StenBull. NR 1899, 585/86; vgl. auch Lienhart, 21 f.; Höhn, Probleme, 210 f.; BBl 1958 II 339 f., sowie vorne N 91.
75 Vorne N 100/101.
76 Speiser, 6; Lienhart, 42/43; Höhn, Probleme, 211.
77 BBl 1958 II 340; vgl. auch Höhn, Probleme, 210; Vallender, 127.
78 Aus der Abhängigkeit von der persönlichen Dienstleistung ergeben sich als besondere Merkmale des MPE die Umschreibung des Kreises der Ersatzpflichtigen (hinten N 195), die Abstufung der Sätze nach dem Umfang der Wehrpflicht (hinten N 344), die Rückerstattungspflicht bei Dienstnachholung (hinten N 563) usw. Vgl. dazu Höhn, Probleme, 211 ff.; ders., Steuerrecht, 234 N 1.
79 Vorne N 88 und N 91.
80 Angen. in der Volksabstimmung vom 11. Mai 1958, in Kraft seit 1. Januar 1959; Erwahrungsbeschluss vom 20. Juni 1958 (AS 1958, 362; BBl 1957 I 505; BBl 1958 I 1068); SR 101.
81 Auffallend ist die Tatsache, dass die Verfassung weder über den MPE im allgemeinen noch über die Art seiner Ausgestaltung Bestimmungen enthält. Dies wird verständlich, wenn man sich den historischen Werdegang von Art. 18 Abs. 4 BV vor Augen führt und dabei feststellt, dass die Aufnahme des Abs. 4 die Zentralisierung einer in allen Kantonen für selbstverständlich angesehenen Ersatzabgabe darstellte. Vgl. dazu vorne N 26/27.

B. Die gesetzlichen Grundlagen des Militärpflichtersatzes

105. Auf diese Verfassungsbestimmungen stützt sich das Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz vom 12. Juni 1959[82] (MPG) und dessen Vollziehungsverordnung vom 20. Dezember 1971[83] (MPV).

106. Eine teilweise Abänderung und Ergänzung erfuhr das zitierte Bundesgesetz durch den Bundesbeschluss über den Militärpflichtersatz der Wehrpflichtigen im Landsturmalter vom 9. Oktober 1964[84] und das Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz der Auslandschweizer vom 14. Dezember 1973.[85]

Die erwähnten Bestimmungen werden vor allem durch die Art. 21–23 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940[86] über die Erhebung einer Wehrsteuer (WStB), die Verordnung über den Abzug von Berufsauslagen bei der Wehrsteuer vom 1. September 1972[87], die Verfügung des Eidg. Finanz- und Zolldepartementes über den Militärpflichtersatz der militärisch dauernd besonders stark beanspruchten Hilfsdienstpflichtigen vom 22. August 1962[88] und den Art. 50 des Bundesgesetzes über den Zivilschutz vom 23. März 1962[89] sowie die Art. 76 und 77 der Verordnung über den Zivilschutz vom 24. März 1964[90] ergänzt.

107. Der Bezug des Militärpflichtersatzes durch die Kantone erfordert einen besonderen Verwaltungsapparat. Dieser steht gemäss Art. 22 Abs. 1 MPG unter der Aufsicht des Bundes. Über die Organisation und Amtsführung der kantonalen Behörden haben die Kantone in den Schranken des Bundesrechts ihrerseits Vollzugsverordnungen erlassen.[91]

III. Die Bedeutung des Militärpflichtersatzes

108. Nach dem geltenden Ersatzabgaberecht und der herrschenden Lehre kommt dem Militärpflichtersatz in zweifacher Hinsicht Bedeutung zu: Zum einen ist er ein Mittel zur Durchsetzung des Grundsatzes der allgemeinen Wehrpflicht, zum anderen ein Mittel zur Sicherung des personellen Bestandes der schweizerischen Milizarmee.[92]

82 BBl 1958 II 333 f. (AS 1959, 2035), SR 661.
83 Gestützt auf Art. 47 Abs. 1 MPG; (AS 1972, 6); SR 661.1.
84 Gestützt auf Art. 3 MPG; BBl 1964 I 945; (AS 1964, 898); SR 662.
85 Gestützt auf Art. 45bis BV (SR 101); BBl 1973 I 1185; (AS 1974, 795); SR 661.0.
86 SR 642.11.
87 Gestützt auf Art. 22bis Abs. 2 WStB; (AS 1972, 2356); SR 642.114.
88 (AS 1962, 927); SR 661.2.
89 BBl 1961 II 693; (AS 1962, 1089); SR 520.1.
90 (AS 1964, 343); SR 520.11.
91 Art. 22 Abs. 4 MPG. Vgl. dazu die Aufstellung der kantonalen VVO vorne S. XXIX.
92 Vgl. dazu BBl 1958 II 339 ff.; StenBull. NR 1958, 750; StenBull. StR 1959, 157 ff.; Hunzinger, MPE, 198 ff.; Wüst, 11 f.; Höhn, Probleme, 211/12; Lienhart, 21 ff.; Kurz, Allg. WP, 408 ff.; Frick, 71 f.; Fleiner, Bundesstaatsrecht, 613 ff.; Jung, 304 f.; Brunner, Landesver-

A. Der Militärpflichtersatz als Mittel zur Durchsetzung des Grundsatzes der allgemeinen Wehrpflicht

1. Der Grundsatz der allgemeinen Wehrpflicht

109. Der Grundsatz der allgemeinen Wehrpflicht verlangt als Ausfluss der vom Rechtsstaat geforderten Gleichheit aller vor dem Gesetz[93], dass Inhalt und Umfang der Wehrpflicht grundsätzlich für jeden pflichtigen Schweizer gleich seien.[94] Dies bedingt, dass die aus der Wehrpflicht abgeleiteten Pflichten ausnahmslos und in vollem Umfange erfüllt werden und die bei der Erfüllung der Wehrpflicht erbrachten Opfer prinzipiell für alle gleich sind.[95] Es zeigt sich nun aber, dass nicht alle Wehrpflichtigen den Anforderungen des Militärdienstes genügen oder sie aus anderen gesetzlichen Gründen[96] verhindert sind, ihrer Wehrpflicht nachzukommen.[97] Um die Forderungen der allgemeinen Wehrpflicht auch in diesen Fällen praktisch durchsetzen zu können, werden daher diejenigen, die – aus welchen Gründen auch immer – ihre Wehrpflicht nicht durch persönlichen Militärdienst erfüllen, mit dem Militärpflichtersatz belastet.[98]

2. Die staatsrechtliche Funktion des Militärpflichtersatzes

Als Mittel zur Durchsetzung des Grundsatzes der allgemeinen Wehrpflicht erfüllt der Militärpflichtersatz staatsrechtlich eine doppelte Funktion:[99]

teidigung, 96 ff.; ders., Heereskunde, 56/57; Uhlmann-Coradi, 7, sowie BGE 92 I 365; 91 I 430; 81 I 65; 72 I 69; 53 I 436 (= Praxis 17 (1928), Nr. 77, 231 ff.); 51 I 346 sowie dort zit. Entsch.; VerwEntsch. H 28 (1958) Nr. 6, 26 ff.

93 Vgl. Frick, 2 und 71 ff.; Burckhardt, Komm. 138/39; Schollenberger, Komm. 21, sowie vorne N 91.

94 Fleiner, Bundesstaatsrecht, 613; Wüst, 11.

95 BBl 1958 II 339; Frick, 71/72; Lienhart, 21.

96 Vgl. Art. 12–19 MO; VO über die Dienstbefreiung vom 7. Juli 1953 (AS 1953, 568); SR 511.31; SMA 70, 805 ff.; Art. 28 und 29 VO über das militärische Kontrollwesen vom 23. Dezember 1969 (AS 1970, 355), SR 511.21, SMA 70, 697 ff.

97 Vgl. dazu Lienhart, 21/22; Frick, 71/72; Steiner, P., Die Militärpflichtersatzsteuer, Schweiz. Bl. f. Wirtschafts- und Sozialpolitik, 22. Jg., Bd. 1, Bern 1915/16, 67/68.

98 Vgl. BBl 1958 II 339–341; StenBull. NR 1958, 740 f.; Lienhart, 21/22; Fleiner, Bundesstaatsrecht, 613 und 620/21; Hunzinger, MPE, 198; Höhn, Probleme, 222.

99 Die ursprüngliche Begründung des MPE (vgl. vorne N 12), wonach dieser ein Mittel zur Verwirklichung des Gleichgewichts von Rechten und Pflichten darstellte, hat insofern seine Gültigkeit eingebüsst, als die WP durch die Erteilung des Stimm- und Wahlrechtes an die Frauen (Art. 74 Abs. 1 BV; angen. in der Volksabstimmung vom 7. Februar 1971; AS 1971, 325; SR 101) seine Bedeutung als Korrelat der politischen Rechte verloren hat. Vertreter dieser politisch-staatsrechtlichen Begründung: Lienhart, 21 ff.; Höhn, Probleme, 222; Steiner, 65 f.; von Harling, 71 ff.; Cohn, 528 ff.

110. Einmal dient er dazu, in einer auch dem dienstuntauglichen Wehrpflichtigen zugänglichen Form der Ersatzleistung in Geld das Postulat der ausnahmslosen Erfüllung der Wehrpflicht zumindest im staatsrechtlichen Sinne zu verwirklichen.[100] Die allgemeine Wehrpflicht wird damit nicht nur *de iure*, sondern auch *de facto* für alle wehrpflichtigen Schweizer, sei es nun als Naturallast in Form einer persönlichen Dienstleistung oder aber als öffentliche Abgabe[101] in Form einer Geldleistung, wirksam.[102]

111. Zum anderen hilft der Militärpflichtersatz bei der Durchsetzung der allgemeinen Wehrpflicht, die Rechtsgleichheit unter den Wehrpflichtigen wiederherzustellen, indem er dem nichtdienenden Wehrpflichtigen eine Geldleistung auferlegt, die die persönlichen und wirtschaftlichen Opfer ausgleichen soll, die derjenige auf sich nimmt, der seinen Militärdienst absolviert (Ausgleichsfunktion).[103] Die Erbringung des Militärdienstes stellt für den Wehrmann immer eine nicht unerhebliche Last dar. Diese äussert sich in der Tatsache, dass jeder dienende Wehrpflichtige infolge der Dienstleistung in der Armee besondere Opfer, Mühen, Entbehrungen und Risiken über sich ergehen lassen muss. Wer keinen Dienst leistet, bleibt von jenen Lasten verschont.[104] Der nichtdienende wehrpflichtige Schweizer erscheint deshalb gegenüber dem Dienenden privilegiert. Zum Zwecke der Aufhebung dieses Vorteils und einer gleichen Belastung aller Wehrpflichtigen wird vom Nichtdienenden eine den wirtschaftlichen und persönlichen Opfern infolge Militärdienstleistung entsprechende Ersatzabgabe erhoben.[105]

3. Der Militärpflichtersatz unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit

112. An dieser Begründung wurde nun aber wiederholt Kritik geübt.[106] Die Nichtdienstleistenden seien, so wurde argumentiert, ohnehin auch im Erwerbsleben be-

100 Lienhart, 22/23; Frick, 71/72; Achermann, 13; Bosshardt, Ausschluss, 5/6. Umstritten ist die Frage, ob es sich beim MPE um eine Kompensationsleistung dem Staate gegenüber für die entgangene persönliche Dienstleistung handelt (so Schmidt, C.A., Der fundamentale Gedankengang für die Wehrsteuertheorie, in: Finanzarchiv 1895, 12. Jg., Bd. II, 159; Cohn, 512 ff.); a.M. Jeger, 22/23.

101 Hinten N 120.

102 Lienhart, 22.

103 Vgl. statt vieler BBl 1958 II 339–340; Höhn, Probleme, 221 f.; Wüst, 11; StenBull. NR 1958, 740 ff.

104 BBl 1958 II 340; StenBull. NR 1958, 741; Jeger, 22; Lienhart, 17 f.

105 Vgl. BBl 1958 II 340; Speiser, 6; Jeger, 22; Lienhart, 21; Fleiner, Bundesstaatsrecht, 621.

106 Vgl. die Kritik von Steiner, Paul, Die Militärpflichtersatzsteuer, in: Schweiz. Bl. f. Wirtschafts- und Sozialpolitik, 22. Jg., Bd. 1, Bern 1915/16, 65 ff.; Schmidt, C.A., Der fundamentale Gedankengang für die Wehrsteuertheorie, in: Finanzarchiv 1895, 12. Jg., Bd. II, 89 ff.; Walz-Eidenbenz, Fritz, Die deutsche Finanzreform der Zukunft, III. Teil aus "Staatsstreich oder Reform", Zürich 1907, 166: "Die wirklich Lahmen, Blinden, Siechen und alle diejenigen, die durch schwere körperliche Gebrechen oder Leiden im bürgerlichen Erwerb gehindert sind, sollen von der Wehrsteuer befreit sein."

einträchtigt, so dass von keiner Bevorteilung der vom Militärdienst befreiten Wehrpflichtigen die Rede sein könne. Es entspreche daher dem Gebot der Rechtsgleichheit, dass diejenigen, welche keinen Dienst leisten, von jeglicher zusätzlicher Belastung befreit würden.[107] Der Militärpflichtersatz stelle in diesem Sinne eine unmenschliche "Krüppelsteuer" dar[108], da er die körperlich und geistig Behinderten trotz ihrer Beeinträchtigung im Erwerbsleben noch finanziell belaste.[109]

113. Diese Ansicht erscheint unter den heutigen Gegebenheiten als unbegründet. Voraussetzung für die Entstehung der Ersatzpflicht bildet die Tatsache, dass der Wehrpflichtige seiner gesetzlichen Militärdienstpflicht nicht nachkommt.[110] Entscheidend ist demnach nicht, ob der Wehrpflichtige in seiner Erwerbsfähigkeit beeinträchtigt ist. Ebensowenig wird die Ersatzpflicht direkt von der Tauglichkeit des Wehrpflichtigen abhängig gemacht.[111] Diese ist lediglich ein Kriterium für die Zulassung zur persönlichen Dienstleistung in der Armee.[112] Andererseits lässt die Feststellung, dass jemand dienstuntauglich ist, keinen Schluss auf dessen Erwerbsunfähigkeit zu. Diese beiden Begriffe vermögen sich angesichts der unterschiedlichen Entscheidungskriterien in den seltensten Fällen zu decken.[113]

114. Eine rechtsungleiche Behandlung ist nun aber nach konstanter Rechtsprechung des Bundesgerichtes zu Art. 4 BV nur dann mit dem Grundsatz der Rechtsgleichheit zu vereinbaren, "wenn eine nach der allgemeinen Rechtsauffassung erhebliche tatsächliche Ungleichheit vorliegt, die die rechtliche Ungleichheit sachlich gerechtfertigt erscheinen lässt."[114] Aus den angeführten Gründen bietet die Tatsache, dass der Wehrpflichtige seine Militärdienstpflicht nicht erfüllen kann, keine ausreichende Gewähr dafür, dass dieser in seiner Erwerbsfähigkeit in dem Masse beeinträchtigt ist, dass sich eine rechtsungleiche Behandlung im Sinne einer Befreiung von der Ersatzpflicht rechtfertigen würde. Diese Feststellung wird auch durch den Hinweis auf die grosse Zahl derer erhärtet, welche sich wegen eines Auslandaufenthaltes, geschäftlicher Unabkömmlichkeit usw. zeitweilig von der Leistung ihres Militärdienstes befreien lassen.[115] Sie alle sind im Erwerbsleben nicht beeinträchtigt. Es würde deshalb unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit kaum verständlich, wenn diese von einem zusätzlichen Opfer wie dem Militärpflichtersatz befreit würden.[116] Diejenigen Ersatzpflichtigen hingegen, welche "wegen körper-

107 Fleiner, Bundesstaatsrecht, 620.
108 Vgl. dazu die ablehnende Kritik von Strahl, Fedor, Der Streit um die Wehrsteuer, Stuttgart 1913, 35 ff., sowie die zit. Literatur bei von Harling, 73 f.; Lienhart, 18 ff.
109 Vgl. die Zitate bei Fleiner, Bundesstaatsrecht, 620; Lienhart, 20.
110 Art. 2 Abs. 2 MO und Art. 1 MPG.
111 Hinten N 270.
112 Vorne N 93.
113 Vgl. dazu von Harling, 75; Fleiner, Bundesstaatsrecht, 620.
114 Nef, Hans, Warum verletzte der Waadtländische "Waffenplatzartikel" die Rechtsgleichheit?, ZBl. 59 (1958) 266 f.; ders., Rechtsgleichheit, 2 f. und dort zit. Entsch.
115 Zur Dienstbefreiung vgl. Art. 12–14 MO sowie die VO über die Dienstbefreiung vom 7. Juli 1953 (AS 1953, 568), SR 511.31.
116 Vgl. Fleiner, Bundesstaatsrecht, 620.

licher oder geistiger Gebrechen unfähig" sind, "den für sich und ihre Familie notwendigen Lebensunterhalt zu erwerben und kein für diesen Unterhalt hinreichendes Vermögen" besitzen, sind von der Ersatzpflicht befreit.[117]

B. Der Militärpflichtersatz als Mittel zur Sicherung des personellen Bestandes der Milizarmee

Im Rahmen der schweizerischen Wehrverfassung erfüllt der Militärpflichtersatz nun aber auch eine wichtige praktische Funktion, die mit der Eigenart des schweizerischen Milizsystems in Zusammenhang steht.[118]

115. Die besondere schweizerische Wehrform der Miliz macht – im Gegensatz zu anderen Staaten mit allgemeiner Wehrpflicht – keinen Unterschied zwischen Aktivtruppen und Reservisten.[119] Der Schweizersoldat wird nach bestandener Rekrutenschule nicht in eine Reserve versetzt, welche erst bei Bedarf geschult und formiert wird, sondern bleibt in Verbänden eingeteilt, die vom ersten Tag einer Kriegsmobilmachung an ihre Aufgaben zu erfüllen haben.[120] Die Wehrpflicht des Schweizerbürgers äussert sich deshalb in einer *permanenten Wehrbereitschaftspflicht*, die auch in Friedenszeiten von jedem Wehrmann bedeutsame persönliche Opfer verlangt. So hat der Wehrpflichtige regelmässig an Ausbildungsdiensten teilzunehmen.[121] Zudem hat er seine Bewaffnung, Ausrüstung und Schiessfertigkeit[122] in kriegsgenügendem Zustand zu halten.[123] Wenn sich auch der Schweizer diesen Pflichten aus Tradition und Überzeugung in der Regel willig und klaglos unterzieht, so besteht doch die Versuchung, den wirtschaftlich und persönlich oft drückenden Verpflichtungen durch Dispens, Befreiung oder gar Ausmusterung auszuweichen.[124] Der Militärpflichtersatz verfolgt deshalb den Zweck, dieser "Dienstverdrossenheit" einzelner Wehrpflichtiger entgegenzuwirken, indem er für den Fall der Nichterfüllung

117 Vgl. Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MPG sowie hinten N 206 ff.
118 Vgl. BBl 1958 II 339; StenBull. NR 1958, 741; Hunzinger, MPE, 199/200.
119 Vgl. dazu Brunner, Landesverteidigung, 96.
120 Vgl. dazu Art. 1 Abs. 2 und 3 MO; Art. 5 Abs. 2 MO; Art. 118 MO (Ausbildung der Rekruten); Art. 120 ff. MO (Ausbildungsdienst der Truppenverbände) sowie BBl 1958 II 339; Hunzinger, MPE, 199.
121 Der diensttaugliche Wehrpflichtige hat eine RS von 118 Tagen zu absolvieren (Art. 118 Abs. 2 MO, Fassung gemäss Ziff. I des BG vom 4. Oktober 1974, in Kraft seit 1. Januar 1975 (AS 1975 II, 16); BBl 1974 I 507). Bleibt er einfacher Soldat, so hat er im Auszugsalter noch 8 WK zu 20 Tagen, im Landwehralter 3 EK zu 13 Tagen und im Landsturmalter noch einen Landsturmkurs zu 13 Tagen zu bestehen (Art. 121 und 122 MO; Fassung gemäss Ziff. I des BG vom 21. Dezember 1960 (AS 1961, 231 und 243, Art. 1 Abs. 1 Buchst. b, c und e); BBl 1960 II 389). Die totale Dienstleistung eines Soldaten beträgt damit während der Dauer der WP (20. bis 50. Altersjahr) 330 Tage.
122 Vgl. vorne N 102.
123 BBl 1958 II 339/40; Hunzinger, MPE, 199/200; Jung, 306.
124 Vgl. BBl 1958 II 340; Hunzinger, MPE, 199.

der Wehrpflicht eine Ersatzleistung in Aussicht stellt.[125] In diesem Sinne ist der Militärpflichtersatz auch als geeignetes Mittel zu verstehen, um missbräuchliche Ausmusterungs-, Befreiungs- und Dispensationsbegehren einzudämmen und die erforderlichen Mannschaftsbestände an den für die Erhaltung der Kriegstüchtigkeit erforderlichen Ausbildungsdiensten zu gewährleisten.[126]

C. *Der Militärpflichtersatz unter dem Aspekt des reinen wirtschaftlichen Lastenausgleiches*[127]

116. Es ergäben sich für die Beurteilung des schweizerischen Militärpflichtersatzes falsche Massstäbe, wollte man diesem, wie es vor allem von ausländischen Nationalökonomen getan wurde[128], die Funktion eines blossen wirtschaftlichen Lastenausgleiches zuweisen.[129] Der Militärpflichtersatz bezweckt nicht, dem nichtdienstleistenden Wehrpflichtigen in jedem Jahr dasjenige wirtschaftliche Opfer aufzuerlegen, das der dienstleistende Wehrpflichtige gleichen Alters im betreffenden Jahr infolge Militärdienstes erleidet.[130] Viel massgebender als das Verhältnis zwischen dienstleistendem und nichtdienstleistendem Wehrpflichtigen ist für den Militärpflichtersatz die Beziehung der Wehrpflichtigen zum Staate.[131]

125 Die von Hunzinger, MPE, 199/200, vertretene Ansicht, der MPE erfülle in diesem Zusammenhang die Aufgabe einer "prophylaktischen Strafmassnahme", ist irreführend. Als eigentliche Strafe ist der MPE rechtlich unhaltbar, zumal ihm sämtliche Voraussetzungen einer strafbaren Handlung fehlen. So entbehrt es namentlich dann einer objektiv rechtswidrigen und schuldhaften Handlung, wenn der Wehrpflichtige sich wegen eines tatsächlichen körperlichen Leidens vom Militärdienst befreien lässt. Gl.M. Lienhart, 39/40; Jeger, 18; Cohn, 520/21.

126 Vgl. BBl 1958 II 340; StenBull. NR 1958, 751; Hunzinger, MPE, 199; Jung, 306.

127 Vgl. vor allem BBl 1958 II 341; Hunzinger, MPE, 200 ff.; Lienhart, 17 ff.

128 Vertreter der wirtschaftlichen Lastenausgleichstheorie: Schmidt, C.A., Der fundamentale Gedankengang für die Wehrsteuertheorie, in: Finanzarchiv 1895, 12. Jg., Bd. II, 89 ff.; Döhling, E., Vergleich der bestehenden Wehrsteuern, (Diss. Würzburg 1919); Neumann, Die Wehrsteuer, in: Finanzarchiv 1887, 4. Jg., Bd. I, 109 ff.; Strahl, Fedor, Der Streit um die Wehrsteuer, Stuttgart 1913; ders., Materialien zur Beurteilung der Reichswehrsteuer, (Diss. Breslau 1913), 12 ff.; Marcinowski, Die Wehrsteuer im Deutschen Reich, Berlin 1881, 10 f.; Hauff, Beiträge zur Wehrsteuer, Erlangen 1905, zit. bei Loeser, 33 ff.

129 BBl 1958 II 341.

130 Der geltende MPE trägt in seiner Ausgestaltung dem Umstand zu wenig Rechnung, dass dem Wehrpflichtigen durch die persönliche Dienstleistung in der Armee Auslagen zur Ergänzung und zum Unterhalt seiner militärischen Ausrüstung und zusätzliche Kosten während der Dienstzeit erwachsen (das sog. damnum emergens). Ebensowenig berücksichtigt er die Tatsache, dass der Wehrmann durch das Ausbleiben seiner zivilen Tätigkeit oft wirtschaftliche Einbussen erleidet (das sog. lucrum cessans) und bei der Ausübung des Militärdienstes immaterielle Opfer trägt, die sich aus der Beschränkung der Freiheit durch Unterwerfung unter ein besonderes Gewaltverhältnis und durch die Inkaufnahme extremer Risiken ergeben. Vgl. dazu auch Lienhart, 18 ff.

131 Vgl. dazu Kurz, Allg. WP, 310.

117. Eine solche Betrachtungsweise widerspräche denn auch dem Sinn und Zweck des Militärpflichtersatzes und bräche mit einer mehr als neunzigjährigen Tradition.[132] Der junge Bundesstaat hatte im Militärpflichtersatz ein praktisches Mittel gefunden, um den Grundsatz der allgemeinen Wehrpflicht durchzusetzen[133] und der Milizarmee die unerlässliche Wehrbereitschaft der Bürger auch in Friedenszeiten sicherzustellen.[134] Allein dieser Zielsetzung entspricht die heutige gesetzliche Ausgestaltung des Militärpflichtersatzes. Dies lässt sich anhand zahlreicher Bestimmungen des Bundesgesetzes über den Militärpflichtersatz aufzeigen.

118. Unter dem Gesichtspunkt eines blossen wirtschaftlichen Lastenausgleiches hätte man namentlich Mühe darzulegen, weshalb nicht unbedingt jeder nichtdienstleistende Wehrpflichtige einen Ersatz erbringen muss.[135] Ersatzpflichtig sind nach der geltenden Ordnung nur jene Wehrpflichtigen, welche den Dienst, zu dem sie aufgeboten wurden, nicht erbringen können.[136] Wer aus irgendwelchen, nicht in seiner Person liegenden Gründen nicht zum Dienst aufgeboten oder als Überzähliger aus einem Kurs entlassen wurde, bleibt von der Ersatzpflicht befreit.[137] Demgegenüber hat derjenige, welcher – ohne einen Militärdienst zu versäumen – im Ersatzjahr der Armee nicht zur Verfügung gestanden hat, Militärpflichtersatz zu entrichten.[138] Bei einer blossen wirtschaftlichen Lastenausgleichsfunktion des Militärpflichtersatzes wäre im weiteren nicht verständlich, weshalb die zur Verfügung des Bundesrates stehenden Offiziere auch in den Jahren, in denen sie keinen Dienst zu leisten haben, von jeglicher Ersatzabgabe befreit sind.[139] Ebensowenig liesse sich unter dem Aspekt des wirtschaftlichen Lastenausgleiches erklären, weshalb der Dienstuntaugliche denselben Ersatzabgabebetrag schuldet, unabhängig davon, ob sein diensttauglicher Altersgenosse im Ersatzjahr eine monatelange Rekrutenschule oder lediglich eine wenige Stunden dauernde Inspektion zu bestehen hatte.[140]

119. Der Militärpflichtersatz ist *keine Ausgleichs-*, sondern eine *Ersatzabgabe.*[141] Er kann sich deshalb rein schon aus praktischen Gründen bei seiner Zumessung nicht nach der Dauer des versäumten Dienstes und der Höhe des erwirkten Vorteils richten.[142] Eine solche Grösse liesse sich denn auch zahlenmässig für den Einzelfall gar nicht bestimmen, da namentlich auch die immateriellen Opfer des Wehrmannes

132 Hunzinger, MPE, 201.
133 Vorne N 109 f.
134 Vorne N 114.
135 Vgl. Hunzinger, MPE, 201.
136 Art. 1 und 2 MPG.
137 Art. 2 Abs. 2 MPG.
138 Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MPG.
139 Art. 2 Abs. 2 MPG in Verbindung mit Art. 132 f. MO.
140 Hunzinger, MPE, 201.
141 Vgl. BBl 1958 II 341; StenBull. NR 1958, 751; Hunzinger, MPE, 201.
142 Vgl. hinten N 133.

zu berücksichtigen wären.[143] Es gibt weit geeignetere Mittel, welche einen wirtschaftlichen Ausgleich der Lasten herbeizuführen vermögen.[144] So werden beispielsweise die wirtschaftlichen Nachteile infolge Ausbleibens der Erwerbstätigkeit während des Militärdienstes soweit wie möglich durch eine Erwerbsausfallentschädigung ausgeglichen.[145] Allerdings, und dies darf nicht übersehen werden, ist es bis heute noch nicht gelungen, auf diese Weise einen wirtschaftlichen Ausgleich vollumfänglich für alle Wehrpflichtigen zu erreichen. Für weite Kreise von Wehrpflichtigen bringt die geltende Erwerbsersatzordnung keinen vollen Ersatz der wirtschaftlichen Nachteile infolge Militärdienstes.[146] Dies trifft vor allem für die Selbständigerwerbenden zu, aber auch für Nichterwerbstätige, wie namentlich die Studenten, welche, obschon sie erhebliche Militärdienstleistungen erbringen, für ihren dadurch erlittenen Zeitverlust nicht ausreichend entschädigt werden. Es gilt daher in Zukunft, zur Erreichung eines wirtschaftlichen Lastenausgleiches in dieser Richtung weiterzubauen. Der Militärpflichtersatz darf dadurch jedoch nicht seines verfassungsmässigen Zweckes beraubt werden. Solange der Grundsatz der allgemeinen Wehrpflicht Bestand hat, ist und bleibt der Militärpflichtersatz im Grundsatz eine Ersatzabgabe, welche der Verwirklichung der Rechtsgleichheit im Wehrwesen und der Sicherung des Milizsystems dient.[147]

§ 5 Die Rechtsnatur des Militärpflichtersatzes

I. Der Militärpflichtersatz als öffentliche Abgabe

120. Die Rechtswissenschaft nennt die Leistungen, die das Gemeinwesen kraft seiner Herrschaftsgewalt von dem ihm unterworfenen Rechtssubjekt bezieht, öffentliche Lasten und unterteilt diese in Naturallasten und öffentliche Abgaben.[148] Als *Naturallast*[149] bezeichnet sie die dem Staate gegenüber persönlich erbrachten Dienstleistungen und als *öffentliche Abgaben*[150] die dem Staate entrichteten Geld-

143 Vgl. Lienhart, 18/19; Höhn, Probleme, 222/23.
144 Hunzinger, MPE, 201.
145 Vgl. dazu Art. 4 ff. des BG über die Erwerbsausfallentschädigung an Wehr- und Zivilschutzpflichtige (EO) vom 25. September 1952 (AS 1952, 1021), SR 834.1.
146 Vgl. Höhn, Probleme, 221.
147 Vgl. dazu Hunzinger, MPE, 202.
148 Vgl. statt vieler Höhn, Steuerrecht, 1 N 2; Schwarzenbach, 185; Zaugg, 217; Im Hof, 400; Blumenstein, System, 3; Imboden/Rhinow, II, 751 ff.; Fleiner-Gerster, Verwaltungsrecht, 27.
149 Zum Begriff der *Naturallast* vgl. statt vieler Höhn, Steuerrecht, 1 N 3; Fleiner, Institutionen, 418.
150 Zum Begriff der *öffentlichen Abgaben* vgl. Blumenstein, System, 1 f.; Höhn, Steuerrecht, 1 N 4; Schwarzenbach, 185; Ruck, Verwaltungsrecht, I, 153; Im Hof, 400; Gisel, 120; Zaugg, 217; Fleiner, Institutionen, 419. In der begrifflichen Umschreibung der öffentlichen Abgaben ist man sich in der Rechtslehre weitgehend einig. Bestimmte Abweichun-

leistungen. Die Militärdienstleistung ist eine typische Form der Naturallast.[151] Der Militärpflichtersatz dagegen ist eine öffentliche Abgabe. Da er die Militärdienstleistung ersetzt, ist er eine öffentliche Abgabe, die an die Stelle einer Naturallast tritt.[152]

II. Der Militärpflichtersatz als Ersatzabgabe

A. Begriffliches

121. Der Militärpflichtersatz gehört nach herrschender Lehre[153] und konstanter Rechtsprechung[154] des Bundesgerichtes zu den Ersatzabgaben. Diese Erkenntnis stützt sich weit weniger auf seine Bezeichnung als "Militärpflichtersatz"[155] als auf die überwiegenden inneren Merkmale.

122. In Lehre und Praxis werden die Ersatzabgaben definiert als Kausalabgaben, "die anlässlich einer vollständigen oder teilweisen Befreiung von einer dem Abgabepflichtigen gegenüber dem Gemeinwesen grundsätzlich obliegenden nicht finanziellen öffentlich-rechtlichen Pflicht (Naturallast) geschuldet werden."[156] Sie sind öffentliche Abgaben, die anstelle einer Naturallast erhoben werden.[157] Die Ersatzabgaben besitzen deshalb keine Eigenständigkeit, sondern sind sowohl in ihrem rechtlichen Bestand als auch ihrer Höhe nach von der primären (zu ersetzenden) Leistungspflicht abhängig.[158]

gen bestehen lediglich in der *Akzentuierung* der Begriffsmerkmale. So legen z.B. Höhn, Steuerrecht, 1 N 4, und Fleiner, Institutionen, 419, das Schwergewicht auf das *fiskalische* Moment der öffentlichen Abgaben, währenddem Ruck, Verwaltungsrecht, I, 153, denselben ausser acht lässt.

151 Vgl. Höhn, Steuerrecht, 1 N 3.

152 Vgl. Höhn, Probleme, 210.

153 Statt vieler Blumenstein, System, 3; Höhn, Steuerrecht, 3 N 10 und 234 N 3; Jung, 307; Schwarzenbach, 189; Wüst, 9; Hunzinger, MPE, 198; Vallender, 125 ff., sowie BBl 1958 II 340; StenBull. NR 1958, 740 ff.; StenBull. StR 1959, 57 ff.; vgl. auch die Kontroverse über die Rechtsnatur des MPE zwischen Höhn und Kehl, in: NZZ Nr. 168 (19. Januar 1958) Bl. 10; NZZ Nr. 495 (21. Februar 1958) Bl. 3; NZZ Nr. 1711 (11. Juni 1958) Bl. 3; NZZ Nr. 1809 (20. Juni 1958) Bl. 2.

154 Vgl. dazu die seit 1901 konstante Rechtsprechung des BGr. über die Rechtsnatur des schweiz. MPE: BGE 97 I 258; 92 I 365; 91 I 429 und dort zit. Entsch. Vgl. auch Ausführungen vorne N 48.

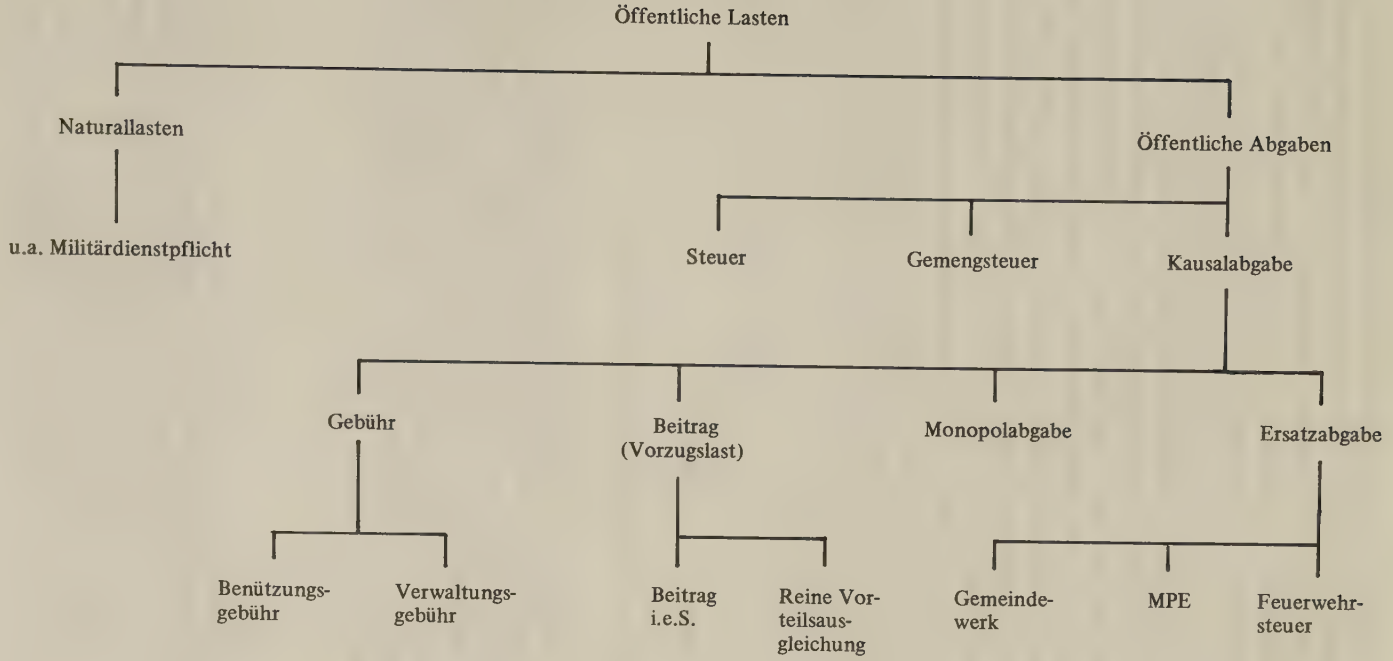
155 Die Bezeichnung "Militärpflichtersatz" ist insofern irreführend, als der MPE nicht einen Ersatz für die Militärdienstpflicht darstellt, sondern ein Ersatz für die Nichterfüllung der WP infolge Nichterbringung der Militärdienstleistung ist. Vgl. auch Lienhart, 16 ff.

156 Vallender, 123; vgl. auch Blumenstein, System, 3; Höhn, Steuerrecht, 3 N 10; Schwarzenbach, 189; Imboden/Rhinow, II, 795 und dort zit. Entsch., sowie BGE 99 I 71; 97 I 344; 92 I 47, 365 ff.

157 Vorne N 120.

158 Vgl. dazu Imboden/Rhinow, II, 795 und den dort zit. BGE 97 I 794 ff.

System der öffentlichen Lasten



123. Der Ursprung der Ersatzabgaben liegt in der Unmöglichkeit begründet, bestimmte Leistungen ausnahmslos von sämtlichen, der Hoheitsgewalt des Gemeinwesens unterstehenden Individuen zu verlangen (z.B. Militärdienst, Feuerwehrdienst).[159] In Form einer allgemein erfüllbaren Geldleistung helfen sie, in einem bestimmten Bereich den Pflichtenausgleich zu verwirklichen.[160]

124. In bezug auf die Entscheidungsbefugnis des Pflichtigen, die primäre Leistungspflicht zu erfüllen oder die Ersatzabgabe zu entrichten, lassen sich zwei Arten von Ersatzabgaben unterscheiden: die fakultative (wahlweise) und die autoritative Ersatzabgabe. Währenddem es dem Pflichtigen bei der *fakultativen* Ersatzabgabe freigestellt ist, die Leistung zu erbringen oder die Ersatzabgabe zu zahlen (so z.B. beim sog. Gemeindewerk)[161], bestimmen bei der *autoritativen* Ersatzabgabe die Organe des Gemeinwesens, wer die Leistungspflicht und wer die Abgabepflicht zu erfüllen hat. Der Militärpflichtersatz ist den autoritativen Ersatzabgaben zuzuordnen, da dem dienstpflichtigen Schweizer von Verfassungs wegen bei der Erfüllung seiner Wehrpflicht keine Wahlmöglichkeit zusteht.[162]

Der Militärpflichtersatz unterscheidet sich von den anderen Abgaben hinsichtlich seines Entstehungsgrundes, des Kreises der Abgabepflichtigen, seines Zweckes und seines Bemessungsprinzips.

B. Die Merkmale der Ersatzabgabe

1. Entstehungsgrund und Kreis der Ersatzpflichtigen

125. Entstehungsgrund der Ersatzabgabepflicht ist ein gesetzlich festgelegter, in der Person des Abgabepflichtigen erfüllter, rechtlicher Tatbestand (ersatzabgaberechtlicher Tatbestand).[163] Er besteht in der ausdrücklichen oder implizierten Befreiung von einer grundsätzlich bestehenden öffentlich-rechtlichen Pflicht.[164] Beim Militärpflichtersatz im besonderen liegt dieser in der Nichterfüllung der Wehrpflicht infolge teilweiser oder gänzlicher Befreiung von der persönlichen Militärdienstpflicht.[165]

159 Stäuber, 422.
160 Vorne N 111.
161 Das *Gemeindewerk* ist eine aus der Zeit der Feudalherrschaft stammende Einrichtung, wonach alle Einwohner einer Gemeinde verpflichtet sind, Fuhr- oder sonstige Dienste zu leisten oder im Verhinderungsfalle eine dem Arbeitsaufwand entsprechende Ersatzleistung in Geld zu erbringen. Vereinzelt ist das Gemeindewerk heute noch in landwirtschaftlichen Gemeinden des Kt. Bern anzutreffen. Vgl. Stäuber, 423.
162 Vgl. Fleiner, Bundesstaatsrecht, 620, sowie vorne N 94.
163 Statt vieler Blumenstein, System, 9; Im Hof, 408; Zaugg, 219; Vallender, 124.
164 Vallender, 123; vgl. auch Blumenstein, System, 3; Strauss, 231.
165 Hinten N 199.

126. Dem Grundsatz nach ist "jede rechtlich geregelte Pflicht irgendwelcher Art, mit Ausnahme der Abgabepflichten, deren Ablösung durch eine andere öffentlich-rechtliche Geldleistungspflicht unsinnig wäre, als potentiell ersatzgeldfähig anzusehen ..."[166] "Est steht ... weitgehend in der Opportunität des demokratisch legitimierten Gesetzgebers, ob er, unter Beachtung des ihn bindenden Verfassungsrechts, bestimmte, grundsätzlich bestehende Rechtspflichten (Primär-Pflichten) durch eine Ersatzabgabeordnung durchbrechbar machen möchte oder nicht."[167]

127. Der Ersatzpflichtige schuldet die Ersatzabgabe unabhängig davon, ob ihm durch die Befreiung von der Leistungspflicht ein Vorteil erwachsen ist oder nicht. Die Ersatzabgabe ist kein Entgelt für einen vom Gemeinwesen eingeräumten Sondervorteil.[168] Der Pflichtige erhält deshalb für seine Abgabe auch keine besondere, rechtlich erfassbare Gegenleistung des Gemeinwesens.[169] Massgebend für die Entstehung und Höhe der Abgabepflicht ist vielmehr einzig die Befreiung von einer grundsätzlich bestehenden Leistungspflicht.[170]

128. Der Entstehungsgrund der Ersatzabgabe bestimmt nun auch den Kreis der Abgabepflichtigen.[171] So sind nur jene Personen ersatzpflichtig, die die persönliche Leistung, zu der sie vom Gemeinwesen grundsätzlich verpflichtet wären, nicht erbringen.[172] Der Personenkreis der Ersatzpflichtigen beschränkt sich damit beim Militärpflichtersatz auf die Schweizerbürger, die ihre Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönlichen Militärdienst erfüllen.[173]

2. Der Zweck der Ersatzabgabe

129. Die Ersatzabgabe hat in erster Linie den Zweck, in bezug auf eine bestimmte Leistungspflicht die Rechtsgleichheit herzustellen.[174] Mit der Auferlegung einer Geldleistung soll die durch die Befreiung von einer Pflicht geschaffene Ungleichheit in der öffentlichen Belastung zwischen dem Befreiten und dem Pflichtigen ausgeglichen werden (Ausgleichsfunktion).[175] Die Ersatzabgabe verfolgt damit zur Hauptsache Ziele, die ausserhalb der Deckung des staatlichen Finanzbedarfes liegen und mit dem öffentlich-rechtlichen Pflichtenausgleich in Zusammenhang stehen.

166 Vgl. Strauss, 231.
167 Vgl. Vallender, 124.
168 Blumenstein, E., Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft, 116.
169 Vgl. BGE 97 I 803 sowie Imboden/Rhinow, II, 791.
170 Imboden/Rhinow, II, 795.
171 Zaugg, 222.
172 Stäuber, 422.
173 Art. 2 Abs. 1 MO; Art. 1 MPG.
174 Vgl. dazu Imboden/Rhinow, II, 793.
175 Vgl. Imboden/Rhinow, II, 793; Stäuber, 422, sowie BGE 97 I 803.

130. Als finanzielle Leistung an das Gemeinwesen kommt der Ersatzabgabe auch fiskalische Bedeutung zu. Diese ist eher als Begleiterscheinung zu werten, da die Ersatzabgabe nicht um ihres Ertrages willen erhoben wird.[176]

131. Der Militärpflichtersatz im besonderen hat, wie bereits dargestellt[177], den Zweck, auf dem Gebiet des Wehrwesens den Pflichtenausgleich herbeizuführen und den personellen Bestand der Milizarmee sicherzustellen.[178] Er erweist sich für fiskalische Ziele als ungeeignet und unergiebig.[179] Seine Erträge fliessen unausgeschieden in die allgemeine Bundeskasse.[180] Eine gesetzliche Bestimmung, wonach diese für die Zwecke der Landesverteidigung verwendet werden sollen, fehlt.[181]

3. Das Bemessungsprinzip

a) Die Ersatzabgabeprinzipien[182]

132. Die finanzielle Belastung durch eine Ersatzabgabe unterliegt wie jeder Eingriff in die persönliche Freiheit dem *Grundsatz der Verhältnismässigkeit.*[183] Dieser besagt, dass der Eingriff mittels Ersatzabgabe nicht stärker sein dürfe, als dies zur Erreichung des Zwecks der Abgabeerhebung erforderlich ist.[184] Um die Ersatzabgabe mit dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz in Einklang zu bringen, ist demnach vom Zweck der jeweiligen Ersatzabgabe auszugehen. Ausser Betracht fällt dabei regelmässig der Verwendungszweck der Ersatzabgabe, da sich von diesem grundsätzlich keine hinreichende Begrenzung der Ersatzabgabebehörde (der Eingriffsintensität) ableiten lässt.[185] Massgebend ist für die Verhältnismässigkeitsprüfung vielmehr der dominante Zweck der Ersatzabgabe.[186] Dieser besteht, wie an anderer

176 Daran vermag auch die Feststellung nichts zu ändern, dass die Erträge der Ersatzabgabe in bestimmten Fällen demselben Zweck dienen wie die ersetzte Leistungspflicht. Vgl. dazu als Bsp. die Ablösungssumme für eine Parkplatzbaupflicht, deren Erträge für die Erstellung öffentlicher Parkplätze dient. Vgl. dazu die Ausführungen von Vallender, 137 ff., sowie BGE 97 I 793 ff.

177 Vgl. vorne N 111.

178 Vgl. BBl 1958 II 339 ff.; StenBull. NR 1958, 740 ff.; StenBull. StR 1959, 158 ff.; Hunzinger, MPE, 198 f., sowie vorne N 115.

179 Vgl. dazu Michel, K., Die Wirtschaftlichkeit der Steuererhebung. Eine Untersuchung über die Steuererhebungskosten der Hauptsteuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden für das Fiskaljahr 1958, (Diss. Zürich 1962), 50 ff.

180 Vgl. Art. 42 lit. e BV.

181 Nach Art. 14 Abs. 3 MPG 1878 konnte der Bund den Bruttoertrag aus dem MPE dem Militärfonds zuweisen; davon wurde nie Gebrauch gemacht.

182 Vgl. dazu Vallender, 137 ff., sowie Imboden/Rhinow, II, 792 ff.

183 Vallender, 137; zum Verhältnismässigkeitsprinzip im allgemeinen vgl. statt vieler Imboden/Rhinow, II, 337 ff. mit Verweisungen; Schwarzenbach, 88 ff.

184 Vgl. z.B. 99 I 73 f.; 97 I 52, 345, 806 ff.

185 Vorne N 131.

186 Vgl. dazu Vallender, 138.

Stelle schon festgestellt wurde, in der Ausgleichsfunktion der Ersatzabgabe.[187] So soll mit der Ersatzabgabe eine Rechtsgleichheit hergestellt werden "... zwischen denjenigen Rechtssubjekten, welche die Primärverpflichtung erfüllen und denjenigen, die sie nicht erfüllen."[188] Allein diese Überlegung vermag denn auch erst die Erhebung der Ersatzabgabe, die weder eine Steuer darstellt, noch an eine Gegenleistung des Gemeinwesens geknüpft ist, überhaupt zu rechtfertigen.[189] Die Ersatzabgabe darf deshalb nicht höher sein, als es zur Herbeiführung eines solchen Ausgleiches notwendig ist.[190]

133. Die Konkretisierung dieses "Ausgleichsprinzips" ist angesichts der unterschiedlichen Natur der Primärverpflichtungen verschieden.[191] Es lassen sich deshalb keine für alle Ersatzabgaben verbindlichen Bemessungsgrundsätze aufstellen. Diese müssen von Ersatzabgabetyp zu Ersatzabgabetyp unter Berücksichtigung der Charaktere "ihrer" Primärverpflichtung eigens bestimmt werden.

b) Das Bemessungsprinzip des Militärpflichtersatzes[192]

134. Zur Festlegung des Bemessungsprinzips des Militärpflichtersatzes ist davon auszugehen, dass es das Ziel des Militärpflichtersatzes ist, einen (gerechten) Ausgleich zwischen dem Dienstleistenden und dem Nichtdienstleistenden herzustellen.[193] Mit der Ersatzabgabe soll den Wehrpflichtigen, die nicht die volle gesetzliche Dienstpflicht erfüllen, in der ihnen möglichen Form der Geldleistung das zusätzliche Opfer auferlegt werden, welches den Lasten und Mühen, aber auch den Entbehrungen und Risiken der persönlichen Militärdienstleistung entspricht.[194]

135. Zwischen dem Militärdienst als Naturallast und dem Militärpflichtersatz als öffentlicher Abgabe bestehen nun aber so grosse Unterschiede, dass sich eine gegenseitige Abstimmung kaum verwirklichen lässt.[195] Dazu kommt, dass "einerseits an die Dienstpflichtigen je nach Eignung und Bedarf sehr unterschiedliche Ansprüche gestellt werden und andererseits der Militärdienst wirtschaftlich, aber auch in jeder anderen Hinsicht je nach Alter und ziviler Lebensstellung ein ganz verschiedenes Mass an Einbussen bedeutet."[196] Es wird deshalb nicht möglich sein,

187 Vorne N 129.
188 Vallender, 138.
189 BGE 97 I 806.
190 Vgl. dazu Imboden/Rhinow, II, 793.
191 Vallender, 138.
192 Vgl. dazu die Ausführungen von Höhn, Probleme, 221 ff., sowie BBl 1958 II 358 ff.
193 Vgl. Vallender, 137/38.
194 Vgl. dazu BBl 1958 II 340 und 358 ff.; StenBull. NR 1958, 741; StenBull. StR 1959, 158 und 160/61, sowie vorne N 111.
195 Speiser, 6.
196 BBl 1958 II 340 und 358/59.

die Opfer infolge Militärdienstleistung absolut in einer Abgabe wiederzugeben.[197] Dies vor allem auch deshalb nicht, weil selbst die Belastung durch die Ersatzabgabe vom einzelnen sehr unterschiedlich empfunden wird.[198] Eine annähernde Gleichheit zwischen Militärdienst und Ersatzleistung liesse sich denn auch nur dann herstellen, wenn der Wehrpflichtige, der keinen Militärdienst leistet, etwa zu einem persönlichen Zivil- oder Sozialdienst herangezogen würde.[199]

136. Aufgrund dieser Erkenntnis kommen wir zum Schluss, dass die angestrebte Opfergleichheit lediglich durch eine der persönlichen Militärdienstleistung *angemessene* finanzielle Belastung erreicht werden kann.[200] Wenn nun der Militärdienst den einzelnen je nach seiner persönlichen Leistungsfähigkeit trifft, so muss die Militärpflichtersatzabgabe folgerichtig den Ersatzpflichtigen entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit belasten.[201] Es wäre jedoch falsch zu glauben, dass die Opfergleichheit unter den Ersatzpflichtigen durch eine absolute Gleichheit der geforderten Leistungen herbeigeführt würde. Die Ersatzleistungen sind vielmehr zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ersatzpflichtigen in Beziehung zu setzen.[202]

137. Diesem Bemessungsprinzip folgend besteht der geltende Militärpflichtersatz aus einer Einkommenstaxe[203], die dem Ersatzpflichtigen nach der im gesamten Einkommen[204] zum Ausdruck kommenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auferlegt wird.[205] Damit werden die grösseren Einkommen absolut gesehen stärker belastet als die kleineren, jedoch nicht deswegen, weil die Empfänger grösserer Einkommen durch den Militärdienst ein grösseres Opfer bringen würden, sondern weil eine Geldleistung sie ebenso trifft wie eine kleinere Geldleistung den Empfänger kleinerer Einkünfte.[206] Zusätzlich wird von jedem Ersatzpflichtigen, unabhängig

197 Vgl. BBl 1958 II 359.
198 Höhn, Probleme, 222.
199 Doch selbst in diesem Falle müssten u.E. zur Verwirklichung der Opfergleichheit die dem persönlichen Militärdienst eigenen Opfer (wie z.B. die Unterwerfung unter eine besondere Befehlsgewalt, militärische Risiken, ausserdienstliche Pflichten usw.) bei der Gestaltung des zivilen Ersatzdienstes etwa durch eine längere Dienstdauer usw. berücksichtigt werden. Vgl. dazu auch Höhn, Probleme, 223.
200 Vgl. dazu Höhn, Probleme, 223; Lienhart, 18.
201 Höhn, Probleme, 223.
202 Vgl. dazu auch BBl 1958 II 359.
203 Art. 10 MPG.
204 Aufgrund der Feststellung, dass der Militärdienst die ganze Person beansprucht, zieht der Gesetzgeber den Schluss, dass der Ersatzpflichtige bei der Belastung durch den MPE in seiner ganzen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfasst werden soll. Der für die Wehrsteuer entscheidende Einkommensbegriff erfährt deshalb beim MPE insoweit eine Ausweitung, als namentlich auch das Auslandeinkommen des Ersatzpflichtigen (Art. 11 Abs. 2 Buchst. a MPG), die Beiträge der Ehefrau zur Deckung der Bedürfnisse des ehelichen Haushaltes (Art. 11 Abs. 2 Buchst. c MPG) und die Zuwendungen, die der Ersatzpflichtige von Verwandten oder Dritten zur laufenden Befriedigung der Bedürfnisse erhält (Art. 11 Abs. 2 Buchst. b MPG), zum ersatzabgaberechtlichen Einkommen gerechnet werden. Ausführlicher dazu hinten N 289 ff.
205 BBl 1958 II 359.
206 Vgl. dazu Höhn, Probleme, 223.

von seinen wirtschaftlichen Verhältnissen[207], eine feste Personaltaxe erhoben.[208] Diese soll dem Umstand Rechnung tragen, dass auch der Dienstpflichtige sich von der Erfüllung seiner militärischen Pflichten nicht unter Berufung auf seine enge wirtschaftliche Lage befreien kann.[209]

C. Die Abgrenzung

1. Grundsätzliches

138. Über die Eingliederung des schweizerischen Militärpflichtersatzes in das System der öffentlichen Abgaben sind die Lehrmeinungen geteilt. Lienhart[210] vertritt in seiner Arbeit über den Militärpflichtersatz die Ansicht, es handle sich im Gegensatz zu den gewöhnlichen allgemeinen Steuern um eine Sondersteuer, eine sog. "Ersatzsteuer".[211] Demgegenüber betrachtet der bekannte Rechtslehrer Walther Burckhardt[212] in seinem Kommentar zur Bundesverfassung von 1874 den Militärpflichtersatz als reine allgemeine Steuer.[213] Die neuere Lehre[214] sowie die Rechtsprechung[215] bezeichnen schliesslich den Militärpflichtersatz als eine besondere Kausalabgabe, d.h. als eine Ersatzabgabe. Es wird daher von besonderem Interesse sein, im folgenden den Militärpflichtersatz gegen die übrigen Abgaben abzu-

207 Die Personaltaxe von gegenwärtig Fr. 15.– ist selbst dann zu entrichten, wenn das Einkommen des Ersatzpflichtigen unter dem betreibungsrechtlichen Existenzminimum liegt. Vgl. BGE 85 IV 241.

208 Art. 10 MPG.

209 Vgl. BBl 1958 II 358; StenBull. NR 1958, 741; StenBull. NR 1959, 161.

210 Vgl. Lienhart, 38.

211 Dies war auch die irreführende Bezeichnung des MPE im Gesetzestext von 1878 (BS 5, 157 ff.). Bei der Redaktion des neuen MPG trug man diesem Umstand Rechnung, indem man die terminologischen Fehler in Art. 3 Abs. 2 MPG 1878 (verwendete den Begriff "Steuer") und Art. 5 lit. a Abs. 2 MPG 1878 (enthielt die Terminologie: "Steuerpflichtiger" und "Ersatzsteuer") korrigierte. Der Begriff "Militärsteuer" war auch in den früheren Botsch. geläufig. Vgl. dazu BBl 1878 IV 24 ff.; 1875 III 135 ff.; 1923 I 455.

212 Vgl. Burckhardt, Komm. 138.

213 Gl.M. Altorfer, 15/16; Frick, 72; von Harling, 74; Schollenberger, Komm. 215; Bosshart, 6; etwas unklar die Stellungnahmen: Fleiner, Bundesstaatsrecht, 614 ff.; Cohn, 508 ff.; von Salis, Bundesstaatsrecht, II, Nr. 649; Zellweger, E., Der MPE der Auslandschweizer und die BV, in: SJZ 24 (1927/28), 230; Kehl, Zur Revision des MPE, in: NZZ Nr. 168 (19. Januar 1958) Bl. 10; ders., Vor der Revision des MPE, in: NZZ Nr. 1711 (11. Juni 1958) Bl. 3; Achermann, 13, betrachtet interessanterweise den MPE als Steuer, obschon er feststellt, dass das Merkmal der Voraussetzungslosigkeit fehlt. Eine Besonderheit stellt Schneider, Salomon, Steuersystem und Steuerpolitik in der Schweiz, Berlin 1925, 12, dar, welcher den MPE unter die Gebühren einreiht. Als Steuer wird der MPE auch in neuerer Zeit angesehen: Brunner, Landesverteidigung, 144; Bachofner, 28/29; Weidmann, 61.

214 Statt vieler BBl 1958 II 340; Blumenstein, System, 3; Höhn, Steuerrecht, 3 N 10; Speiser, 7; Hunzinger, MPE, 198; Wüst, 9; Uhlmann-Coradi, 7; Jung, 306; Vallender, 125 ff.

215 Vgl. dazu BGE 91 I 430; 92 I 365/66; 95 I 258; 97 I 804 sowie StenBull. NR 1958, 741 ff.; StenBull. StR 1959, 157/58.

grenzen, zumal sich je nach der Zuteilung der Abgabe verschiedene Rechtsfolgen ergeben.[216]

2. Die Kausalabgaben

a) Der Begriff

139. Die Kausalabgaben sind öffentliche Abgaben, deren Entstehungsgrund, neben der Unterwerfung unter die Hoheit des erhebenden Gemeinwesens, in einem persönlichen Verpflichtungsgrund (Causa) des Abgabesubjektes liegt.[217] Dieser kann ein besonderer Vorteil sein, der dem Abgabepflichtigen aufgrund einer Verwaltungstätigkeit oder einer öffentlichen Einrichtung zuteil wird, oder aber in einer Leistung bestehen, welche die Verwaltung speziell auf den Pflichtigen bezogen hat.[218] Die Kausalabgaben stehen regelmässig in einem Äquivalenzverhältnis zum empfangenen Vorteil oder zur erfolgten Leistung.[219] Sie bilden gleichsam ein Entgelt für die Kosten, die dem Gemeinwesen mit Bezug auf den Abgabepflichtigen entstehen.[220] Die allgemeine Lehre bezeichnet sie deshalb oft als *Äquivalenzabgaben* oder Entgeltleistungen.[221]

b) Die Arten der Kausalabgaben

140. Die Kausalabgaben werden in Gebühren, Vorzugslasten (auch Beiträge genannt), Monopolabgaben und die vorgängig behandelten Ersatzabgaben[222] unterteilt.[223]

216 Hinten N 154.
217 Vgl. statt vieler Blumenstein, System, 2/3; Höhn, Steuerrecht, 2 N 6; Schwarzenbach, 188; Im Hof, 339 f.; Zaugg, 222.
218 Vgl. Blumenstein, System, 2; Höhn, Steuerrecht, 2 N 6; Schwarzenbach, 188; Im Hof, 340; Imboden/Rhinow, II, 755, sowie BGE 99 Ia 240.
219 Vgl. dazu Im Hof, 393 f.; Zaugg, 223.
220 Blumenstein, System, 3; Höhn, Steuerrecht, 2 N 6; Schwarzenbach, 188; Im Hof, 397.
221 So vor allem Schwarzenbach, 188; Im Hof, 393.
222 Statt vieler Blumenstein, System, 2; Höhn, Steuerrecht, 2/3 N 6–10; Schwarzenbach, 188/89; Zaugg, 219–221; Im Hof, 393/94.
223 Vgl. dazu Blumenstein, System, 2/3; Höhn, Steuerrecht, 2 N 7; Imboden/Rhinow, II, 777/78; Schwarzenbach, 188; Gisel, 120, sowie BGE 101 Ia 195 Erw. 3; 101 Ia 183; 100 Ia 64; 100 Ia 316; 99 Ib 699; 95 I 506; 90 I 80; 89 I 533; 82 I 302; 84 I 165.

aa) Die Gebühr

141. Die Gebühr ist das öffentlich-rechtliche Entgelt für eine bestimmte, in direktem Bezug auf den Pflichtigen erfolgte Verwaltungstätigkeit (sog. Verwaltungsgebühr) oder für die Benutzung einer öffentlichen Einrichtung (sog. Benutzungsgebühr).[224] Sie verfolgt den Zweck, die Kosten der Verwaltung oder der öffentlichen Einrichtung auf diejenigen abzuwälzen, welche die Verwaltung tatsächlich in Anspruch nehmen oder die Einrichtung benutzen.[225]

142. Die Bemessung der Gebühr richtet sich nach dem sog. Kostendeckungsprinzip[226]: So sollen die Einnahmen aus den Gebühren dem Gesamtaufwand des betreffenden Verwaltungszweiges entsprechen oder diesen zumindest nicht wesentlich überschreiten. Ausserdem müssen auch die einzelnen Gebührenforderungen in einem vernünftigen Verhältnis zur erbrachten Leistung der Verwaltung stehen. Von diesen Grundsätzen wird in der Praxis oftmals abgewichen und auf das Interesse des Gebührenpflichtigen an einer Amtshandlung oder gar auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abgestellt.[227]

bb) Die Vorzugslast[228]

143. Die Vorzugslast ist eine öffentliche Abgabe, welche den Ausgleich eines wirtschaftlichen Sondervorteiles bezweckt, den der Abgabepflichtige aus einer öffentlichen Einrichtung oder einer Verwaltungsmassnahme zieht.[229] Sie stellt neben einem Beitrag an eine im Interesse des Pflichtigen geführte öffentliche Einrichtung (sog. Beiträge i.e.S., wie z.B. Beiträge an eine öffentliche Krankenkasse) eine Kostenbeteiligung an einer staatlichen Anstalt dar, die vornehmlich im allgemeinen Interesse betrieben wird, jedoch darüber hinaus einzelne Personen besonders begünstigt (sog. reine Vorzugslasten, wie z.B. Grundeigentümerbeiträge an die Kosten der Baulanderschliessung).[230]

224 Vgl. dazu Vallender, 50 ff.
225 Höhn, Steuerrecht, 2 N 7; Zaugg, 220.
226 Vgl. Imboden/Rhinow, II, 778; Zaugg, 220; Fleiner, Institutionen, 426/27; Ruck, Verwaltungsrecht, 154, sowie BGE 101 Ib 466 Erw. 3; 98 I 171; 97 I 204 f. und 334 f.
227 Vgl. dazu Imboden/Rhinow, II, 778/79.
228 In der Rechtsliteratur wird der Ausdruck "Vorzugslast" nicht immer gleich verwendet. Die Autoren Imboden und Gisel betrachten die Vorzugslast und den Beitrag als gleichbedeutend, wogegen Blumenstein und Fleiner zwischen dem reinen Vorteilsausgleich und dem Beitrag i.e.S. unterscheiden. Vgl. dazu die Ausführungen von Im Hof, 394; Zaugg; Imboden/Rhinow, II, 784 ff.; Gisel, 122; Blumenstein, System, 2; Fleiner, Institutionen, 425 f.; Ruck, Verwaltungsrecht, I, 154 f.
229 Vgl. dazu Blumenstein, System, 2; Höhn, Steuerrecht, 2 N 8; Im Hof, 394; Fleiner, Institutionen, 427; Ruck, Verwaltungsrecht, I, 154 f.; Imboden/Rhinow, II, 784, und dort zit. BGE 98 Ia 171 f.; 99 Ia 598 f.; 94 I 276; 93 I 113; 90 I 81; 100 Ia 440 (= ZBl. 65 (1964) 304); 86 I 99 f.; 70 I 126; 67 I 309; ZBl. 63 (1962) 475.
230 Vgl. Blumenstein, System, 2; Höhn, Steuerrecht, 2 N 8; Aubert, II, 1944; Im Hof, 394, sowie als Bsp. BGE 93 I 113; 74 I 224.

144. Die Höhe der Vorzugslast richtet sich einerseits nach den Kosten der vorteilsbegründenden Massnahme oder staatlichen Einrichtung[231], andererseits aber auch nach der Massgabe des wirtschaftlichen Sondervorteils, der dem Abgabepflichtigen aus der Einrichtung erwächst.[232] Gerade die Bestimmung der letzteren Grösse bereitet jedoch in der Praxis besondere Schwierigkeiten, so dass bei der Bemessung oft auf allgemeine Kriterien abgestellt werden muss.[233]

cc) Die Monopolabgabe

145. Die Monopolabgabe ist ein Entgelt dafür, dass der Staat einem Privaten das Recht einräumt, eine dem Staate vorbehaltene Tätigkeit auszuüben.[234]

3. Die Steuern

146. Im Unterschied zu den Kausalabgaben sind die Steuern öffentliche Abgaben, die unabhängig davon, ob dem pflichtigen Bürger dadurch eine bestimmte Gegenleistung des erhebenden Gemeinwesens zukommt oder ein besonderer Vorteil eingeräumt wird, geschuldet werden.[235]

Die Entstehung der Steuern ist an keine anderen Voraussetzungen gebunden als an die wirtschaftliche oder persönliche Unterwerfung des Individuums unter die Gebietshoheit des erhebenden Staatswesens.[236] Man spricht deshalb von der sog. "Voraussetzungslosigkeit der Steuern".[237]

147. Die Steuern sind in der Regel fiskalisch motiviert.[238] Sie werden als "Beiträge an die allgemein dem Wohl der Gesamtheit dienenden Staatsausgaben" ver-

231 Vgl. Imboden/Rhinow, II, 787; Schwarzenbach, 189, sowie BGE 95 I 507; 90 I 93; 86 I 99; 74 I 224; 70 I 126; 67 I 309.

232 Als Vorteil kommen nur jene in Frage, die in Geld ausgedrückt und verwertet werden können (Realisierbarkeit). Vgl. dazu Imboden/Rhinow, II, 786.

233 Imboden/Rhinow, II, 786; Zaugg, 221.

234 Vgl. dazu Blumenstein, System, 2; Höhn, Steuerrecht, 2 N 9; Schwarzenbach, 189.

235 Vgl. dazu statt vieler die Definition bei Höhn, Steuerrecht, 3 N 11; Blumenstein, System, 3; Imboden/Rhinow, II, 770 f.; Im Hof, 392 f.; Zaugg, 219 f.; Nawiasky, H., Steuerrechtliche Grundbegriffe, ZBl. 53 (1952) 529 ff.; Schwarzenbach, 181 ff., sowie BGE 90 I 83 (= ZBl. 65 (1964) 304); BGE 95 I 506; 101 Ia 183; 101 Ia 195.

236 Blumenstein, System, 2; Zaugg, 219; Im Hof, 392.

237 Statt vieler Blumenstein, System, 3; Höhn, Steuerrecht, 3 N 11; Imboden/Rhinow, II, 770; Im Hof, 393; Zaugg, 219; BGr. über die Voraussetzungslosigkeit: BGE 52 I 51; 54 I 37; 63 I 153; 72 I 394; 75 I 117; 81 I 186; 90 I 94.

238 Statt vieler Blumenstein, System, 3; Höhn, Steuerrecht, 3 N 11; Fleiner, Institutionen, 422, erachtet die finanzpolitische Motivation der Steuer in bezug auf eine juristische Abgrenzung als unerheblich. A.M. VerwEntsch. H 33 (1966–1967) Nr. 95, 149.

standen[239] und dienen als solche zur Deckung des allgemeinen öffentlichen Finanzbedarfes.[240] Werden Steuern zur Bestreitung ganz bestimmter Ausgaben des Gemeinwesens reserviert, so handelt es sich um sog. "Zweck- und Sondersteuern".[241]

4. Die Gemengsteuer

148. Verschmelzen Steuern und Kausalabgaben miteinander, so wird diese öffentliche Abgabe Gemengsteuer genannt.[242] Diese ist zum einen Teil ein Entgelt für staatliche Leistungen oder Vorteile, zum anderen voraussetzungslose Abgabe.[243] Nach geltender Rechtsprechung[244] wird die Gemengsteuer rechtlich als zu derjenigen Abgabenart gehörig betrachtet, deren Merkmale in der nämlichen Abgabe überwiegen.

5. Die Unterscheidungsmerkmale

a) Entstehungsgrund und Kreis der Abgabepflichtigen

149. Der Militärpflichtersatz unterscheidet sich von den Steuern im wesentlichen dadurch, dass er nicht voraussetzungslos von allen der Gebietshoheit des erhebenden Gemeinwesens unterstehenden Personen[245], sondern von denjenigen erhoben wird, die ihre Wehrpflicht nicht durch persönlichen Militärdienst erfüllen.[246] Seine Erhebung ist damit von einem bestimmten Verpflichtungsgrund (Causa) abhängig, der in der Nichterfüllung der Wehrpflicht liegt.[247] Der Militärpflichtersatz muss deshalb den Kausalabgaben zugeordnet werden.

150. Die Kausalabgaben unterscheiden sich ihrerseits in der Art des Abgabengrundes. So besteht dieser bei den Gebühren in der Inanspruchnahme der Verwaltung oder einer Einrichtung[248], bei der Vorzugslast in einem vom Gemeinwesen geschaffenen, auszugleichenden Sondervorteil[249] und bei der Monopolabgabe in

239 Vgl. BGE 90 I 83 (= ZBl. 65 (1964) 304).
240 Vgl. Höhn, Steuerrecht, 3 N 11; Schwarzenbach, 186, sowie BGE 99 Ia 598; 99 Ib 230.
241 Vgl. Höhn, Steuerrecht, 3 N 11; Blumenstein, System, 5; Zaugg, 219.
242 Vgl. statt vieler Höhn, Steuerrecht, 3 N 12; Schwarzenbach, 186.
243 Höhn, Steuerrecht, 3 N 12.
244 BGE 72 I 394 und dort zit. Entsch.; ZBl. 64 (1963) 422.
245 Vgl. vorne N 146.
246 Höhn, Probleme, 211; ders. zur Revision des MPE, in: NZZ Nr. 495 (21. März 1958) Bl. 3.
247 Vorne N 125.
248 Vorne N 141.
249 Vorne N 143.

einem vom Staate gewährten Exklusivrecht.[250] Demgegenüber ist die Ersatzabgabe zu entrichten, weil der Abgabepflichtige von einer anderen, ihm gegenüber dem Gemeinwesen obliegenden Leistung befreit wird.[251]

151. Entsprechend dieser Unterscheidung divergiert auch der Kreis der Abgabepflichtigen. Bei der Steuer umfasst dieser alle Personen, die mit dem Gemeinwesen in einem bestimmten persönlichen oder wirtschaftlichen Verhältnis stehen.[252] Enger gefasst wird der Personenkreis bei der Vorzugslast, welche von jenen geschuldet wird, die einen Sondervorteil erlangt haben[253], so wie bei der Gebühr, die nur von jenen Personen zu bezahlen ist, welche eine ihnen erbrachte Leistung des Gemeinwesens zu entgelten haben.[254] Bei der Ersatzabgabe schliesslich wird der Kreis der Ersatzpflichtigen auf diejenigen Personen beschränkt, die von einer bestimmten öffentlich-rechtlichen Leistungspflicht befreit werden.[255]

b) Abgabezweck[256]

152. Die Steuer bezweckt zur Hauptsache die allgemeine Finanzierung des Staatshaushaltes.[257] Demgegenüber dienen die Einnahmen aus den Gebühren und den Vorzugslasten lediglich zur Deckung der Kosten jener öffentlichen Einrichtung, die der Abgabepflichtige in Anspruch genommen hat oder durch welche er begünstigt worden ist.[258] Davon unterscheidet sich im wesentlichen der Militärpflichtersatz, dessen Zweck es ist, durch seine ausserfiskalische Wirkung im Bereiche des Wehrwesens den Pflichtenausgleich zu verwirklichen und das Milizsystem zu sichern.[259]

250 Vorne N 144.
251 Vgl. Blumenstein, System, 3; Höhn, Steuerrecht, 3 N 10; Imboden/Rhinow, II, 795, sowie zit. BGE 92 I 365 f.; Vallender, 124.
252 Die Einschränkung des Kreises der Abgabepflichtigen schliesst nach Ansicht von Im Hof, 401, die Steuernatur einer öffentlichen Abgabe nicht ohne weiteres aus. So ist es ein besonderes Merkmal der Sonder- oder Zwecksteuern, dass sie nur von bestimmten Personen gefordert werden (Im Hof, 401; Imboden/Rhinow, II, 770 und 784). Dies trifft beispielsweise bei Kurtaxen zu, die ausschliesslich die Kurgäste, nicht aber die Ortsansässigen zu bezahlen haben (vgl. dazu Imboden/Rhinow, II, 773/74, und dort zit. BGE 100 Ia 71 ff.; 99 Ia 354 ff.; ZBl. 1967, 185 ff.; ZBl. 73 (1972) 118 ff.). Es kann für die Unterscheidung zwischen Kausalabgabe und Steuer nicht von Bedeutung sein, ob eine Abgabe sich an alle oder nur an einen Teil der obrigkeitlich unterworfenen Individuen wendet (Im Hof, 401, sowie vorne N 146).
253 Vorne N 143.
254 Vorne N 141.
255 Vorne N 128.
256 Vgl. Abgabezweck als Unterscheidungsmerkmal: Zaugg, 222.
257 Vorne N 147.
258 Vorne N 143.
259 Vorne N 131.

c) Bemessungsprinzip[260]

153. Steuer, Gebühr, Vorzugslast und Ersatzabgabe unterscheiden sich schliesslich in ihren Bemessungsgrundlagen. Die Bemessung der Steuer erfolgt nach der in einem wirtschaftlichen Sachverhalt ausgedrückten Leistungsfähigkeit des Pflichtigen.[261] Die Gebühr als Entgelt bemisst sich nach der Bedeutung der zu entschädigenden Leistung des Gemeinwesens[262] und die Vorzugslast nach dem Wert des geschaffenen Sondervorteils.[263] Die Höhe der Ersatzabgabe ist abhängig von der jeweiligen Primärverpflichtung.[264]

D. Die rechtliche Bedeutung der Unterscheidung

154. Die Qualifizierung des Militärpflichtersatzes als Ersatzabgabe ist rechtlich in mehrfacher Hinsicht von Bedeutung:[265]

1. Der Wehrpflichtige, der keinen persönlichen Militärdienst leistet, kann sich von seiner Ersatzpflicht nicht unter Berufung auf sein allgemeines Steuerprivileg[266] befreien, da bei der Ersatzabgabe im allgemeinen und dem Militärpflichtersatz im besonderen für die Ersatzbefreiung andere Kriterien gelten als bei der Steuer.[267] Die Tatsache, dass der Ersatzpflichtige aufgrund seiner engen wirtschaftlichen Verhältnisse keine allgemeine Steuer zu zahlen braucht, vermag deshalb keine Befreiung von der Ersatzabgabe zu begründen. Schliesslich treffen die militärischen Pflichten den Dienstpflichtigen ohne Rücksicht auf seine Belastungen mit direkten oder indirekten Steuern.[268]

2. Das Doppelbesteuerungsverbot (Art. 46 Abs. 2 BV) besagt, dass kein Gemeinwesen einen Steueranspruch geltend machen darf, der nach den massgebenden Kollisionsnormen einem anderen Gemeinwesen zusteht.[269] Es ist nach der herrschenden Lehre weder für die Gebühren und Verzugslasten[270] noch für die Ersatzabgaben anwendbar.[271]

260 Vgl. Abgabenbemessung als Unterscheidungsmerkmal: Zaugg, 223.
261 Vorne N 146 und BGE 96 I 567.
262 Zum Kostendeckungsprinzip: Vallender, 66 ff., sowie BGE 99 Ia 539; 97 I 205, 335; 95 I 506.
263 Zum Äquivalenzprinzip: Vallender, 110 ff., sowie BGE 95 I 507; 90 I 93; 86 I 99.
264 Vallender, 125, sowie vorne N 133.
265 Vgl. dazu Im Hof, 403 ff.; Zaugg, 223 f.
266 Zum Begriff des Steuerprivilegs vgl. Blumenstein, System, 56 ff.
267 Im Hof, 403/04.
268 BBl 1958 II 358 sowie vorne N 91 und N 109.
269 Zaugg, 224.
270 Im Hof, 404; Zaugg, 224, sowie BGE 90 I 80.
271 Imboden/Rhinow, II, 796; gegenteiliges Bsp. BGE 53 I 375.

3. Sieht ein Gesetz die Erhebung einer Ersatzabgabe vor und überlässt es der Verordnung, die nähere Ausgestaltung vorzunehmen, so darf dadurch die Ersatzabgabe nicht in eine Steuer umgewandelt werden. Ebensowenig ist es nach dem Grundsatz der Gesetzesdelegation zulässig, eine Steuer mittels Verordnung in eine Ersatzabgabe umzugestalten.[272] Der Militärpflichtersatz kann demnach nicht durch irgendwelche Verordnungen seiner tatsächlichen Rechtsnatur beraubt werden.

272 Vgl. Imboden/Rhinow, II, 795; Im Hof, 404; Zaugg, 224, sowie ASA 35 (1965) 325.

3. Kapitel

Die ersatzabgaberechtlichen Grundlagen des Militärpflichtersatzes

§ 6 Der Begriff des Ersatzabgaberechtes

155. Als öffentliche Abgabe beruht der schweizerische Militärpflichtersatz auf einer rechtlichen Ordnung, die in Anlehnung an deren Rechtsnatur als *Ersatzabgaberecht* bezeichnet wird.[1] Analog zum Steuerrecht lässt sich das Ersatzabgaberecht begrifflich als Inbegriff der Rechtsvorschriften umschreiben, welche die der Beziehung zwischen Abgabe forderndem Gemeinwesen und pflichtigem Individuum entspringenden Rechte und Pflichten sowie deren Feststellung, Rechtsschutz und Verwirklichung ordnen.[2]

156. Innerhalb des Gesamtgebietes der Rechtsordnung gehört das Ersatzabgaberecht dem öffentlichen Recht an.[3] Als solches ist es dem *Verwaltungsrecht* zuzuordnen, da vor allem die Beziehung zwischen Verwaltung und Individuum, aber auch die entsprechende Tätigkeit der Behörden dadurch geregelt werden.[4]

§ 7 Das Ersatzabgaberechtsverhältnis

I. Die Rechtsnatur des Ersatzabgabeverhältnisses

157. Es entspricht dem Wesen des Rechtsstaates, dass jeder Eingriff der Verwaltung in die Interessen- und Rechtssphäre des Bürgers einer gesetzlichen Grundlage bedarf (Grundsatz der Gesetzesmässigkeit der Verwaltung)[5]. Dieser Grundsatz fin-

1 Vgl. dazu die Einteilung Jeger, 24 f.; analog bei den Steuern Blumenstein, System, 6 f.; ders., Rechtsverhältnis, 1 f.

2 Vgl. dazu Blumenstein, System, 10.

3 Das Ersatzabgaberecht wie auch das Steuerrecht als besondere, selbständige Rechtsmaterie zu behandeln, rechtfertigt sich aufgrund der zahlreichen und engen Beziehungen zur gesamten Staatsverwaltung nicht (vgl. dazu ausführlicher Blumenstein, Die Autonomie des Steuerrechts, in: Schriften zum internationalen Steuerrecht, hrsg. von der Internationalen Vereinigung für Finanz- und Steuerrecht, 272 ff.; zit. bei Blumenstein, System, 10/11).

4 Giacometti, Z., Allgemeine Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts, Zürich 1960, 60 ff.; Blumenstein, System, 10; Höhn, Steuerrecht, 1 N 1.

5 Der Grundsatz der Gesetzesmässigkeit der Verwaltung entfaltet seine Wirkung nach Lehre und Praxis vor allem nach zwei Richtungen: Einerseits darf kein Rechtssatz einem ranghöheren Rechtssatz, keine Verfügung einem gültigen Rechtssatz widersprechen (Prinzip des Vorranges des Gesetzes); andererseits kann die Begründung von Rechten und Pflichten nur durch Rechtssatz, d.h. durch Gesetz im materiellen Sinne, erfolgen (Prinzip des Vorbehaltes des Gesetzes). Vgl. dazu statt vieler Giacometti, Z., Allgemeine Lehre des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts, Zürich 1960, 226 ff.; Fleiner-Gerster, Verwaltungsrecht, 67 ff.; Schwarzenbach, 48 ff.; Höhn, Steuerrecht, 1 N 1; Imboden/Rhinow, I, 353, sowie die dort zit. BGE 89 I 470; 87 I 453; 85 I 84; 83 I 113; 80 I 327 mit Verweisungen.

det nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes auch bei der Erhebung von öffentlichen Abgaben im allgemeinen und Ersatzabgaben im besonderen Anwendung.[6] Die Behörden können demnach nicht nach freiem Ermessen oder gar willkürlich Ersatzabgaben erheben.[7] Sie haben ihre Ansprüche gegenüber dem Bürger stets nur aufgrund und im Rahmen des Gesetzes geltend zu machen.[8] Der Bürger seinerseits verfügt über das Recht, vom Gemeinwesen lediglich zu den im Gesetz vorgesehenen Pflichten herangezogen zu werden.[9] Die Ersatzabgabepflicht des Bürgers gegenüber dem Gemeinwesen stellt damit ein auf dem Gesetz beruhendes gegenseitiges Verhältnis von Rechten und Pflichten dar, das alle Merkmale eines *Rechtsverhältnisses* trägt.[10] Es unterscheidet sich vom privatrechtlichen Rechtsverhältnis dadurch, dass es nicht aufgrund einer rechtsgeschäftlichen Vereinbarung, sondern durch Gesetz entsteht.[11]

II. Der Gegenstand des Ersatzabgabeverhältnisses[12]

158. Gegenstand des Ersatzabgabeverhältnisses sind zunächst bestimmte Verpflichtungen, die dem Individuum auferlegt werden. Diese gehen wie bei allen anderen öffentlichen Abgaben vor allem auf eine vermögensrechtliche Leistung an das Gemeinwesen. Damit wird ein öffentlich-rechtliches *Schuldverhältnis* begründet, in dem das Ersatzabgabe erhebende Gemeinwesen die Stellung des Gläubigers, das

6 Vgl. dazu Imboden/Rhinow, II, 796 ff.; Höhn, Steuerrecht, 42 N 7; Blumenstein, System, 7; Wackernagel, J., Das Legalitätsprinzip im Steuerrecht, ZSR 52 (1951) 401 ff.; Imboden, M., Aktuelle Aspekte des Prinzips gesetzesmässiger Besteuerung, ASA 33 (1964/65) 192 ff., 257 ff., sowie BGE 100 Ia 440; 97 I 203, 347; 95 I 251, 310, 325; 93 I 634; 92 I 47; 91 I 47; 91 I 176; 84 I 93; 80 I 327 mit Verweisungen; im besonderen für die Ersatzabgabe: Imboden/Rhinow, II, 791 f., und dort zit. Entsch., sowie BGE 97 I 804.

7 Durch die starke Abhängigkeit vom Gesetz unterscheidet sich das Ersatzabgabeverhältnis vom reinen Gewaltverhältnis, dem ein breiter Ermessensspielraum zugrunde liegt. Vgl. zur Kontroverse Fleiner, Institutionen, 164 ff.; Blumenstein, System, 9 f.; ders., Rechtsverhältnis, 4 f.; ders., Beziehungen, 148a f.; Weidmann, Steuerveranlagungsverfahren, 27 ff.; Höhn, Steuerrecht, 42 N 7.

8 Dies gilt vorab für den Kreis der Abgabepflichtigen, den Entstehungsgrund sowie die Berechnungsgrundlage, welche nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts in einem Gesetz im formellen Sinne, d.h. in einem dem Referendum unterstehenden Erlass, verankert werden muss. Vgl. dazu Imboden/Rhinow, II, 796 ff., und dort zit. Entsch., sowie BGE 99 Ia 701; 97 I 804 mit Verweisungen; BGE 85 I 84; ZBl. 67 (1966) 176 f.

9 Zur Durchsetzung dieses Rechtes stehen dem Bürger bestimmte Rechtsmittel zur Verfügung. Vgl. Blumenstein, System, 10, sowie hinten N 451 ff.

10 Blumenstein, System, 9; ders., Rechtsverhältnis, 4 f.; Weidmann, Steuerveranlagungsverfahren, 34; Höhn, Steuerrecht, 42 N 7.

11 Vgl. dazu Blumenstein, System, 9; ders., Rechtsverhältnis, 2, sowie Höhn, Steuerrecht, 42 N 9/10.

12 Zur analogen Behandlung des Steuerrechtsverhältnisses statt vieler Blumenstein, System, 9/10 und 260 ff.; ders., Rechtsverhältnis, 1 ff.; ders., Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I, 2. Aufl., Tübingen 1952, 108 ff.; Weidmann, 27 ff.; Höhn, Steuerrecht, 42 f. N 7 ff.

ersatzpflichtige Individuum diejenige des Schuldners einnimmt (Ersatzabgabeschuldverhältnis)[13]. Andererseits entspringt dem Ersatzabgabeverhältnis die Verpflichtung des Individuums zu einem bestimmten Verhalten im Hinblick auf die Feststellung (Veranlagung) der Ersatzabgabe (Verfahrenspflichten)[14]. Damit ist regelmässig auch ein rechtlicher Anspruch des Abgabepflichtigen darauf verbunden, dass bei der Feststellung der Ersatzabgabe alle vom Gesetz zur Wahrung seiner Interessen vorgesehenen Massnahmen getroffen werden (Verfahrensrecht)[15]. Die allgemeine Lehre spricht dabei von einem *Veranlagungsverhältnis.*[16]

III. Die Entstehung des Ersatzabgabeverhältnisses

159. Die Grundlagen jedes Abgabeverhältnisses bilden die Abgabehoheit des Gemeinwesens auf der einen und die abgaberechtliche Zugehörigkeit des Abgabepflichtigen auf der anderen Seite. Diese lassen das Abgabeverhältnis gewissermassen latent entstehen.[17] Konkretisiert wird das Abgabeverhältnis durch das Gesetz. Dieses bildet den *Rechtsgrund* der Ersatzabgabeforderung, indem es den Tatbestand umschreibt, an dessen Verwirklichung die Entstehung einer Abgabepflicht anknüpft.[18]

160. Der für die Entstehung des Ersatzabgabeverhältnisses massgebende Tatbestand (Ersatzabgabetatbestand) zeigt sich in einer subjektiven und in einer objektiven Komponente: In *subjektiver* Hinsicht muss das als ersatzpflichtig bezeichnete Rechtssubjekt (Ersatzabgabesubjekt) dem Ersatzabgabe fordernden Gemeinwesen (Ersatzabgabehoheitsträger) in tatsächlicher oder rechtlicher Beziehung zugehören (ersatzabgaberechtliche Zugehörigkeit)[19]; es muss ihm aufgrund dieser Beziehung grundsätzlich eine nicht finanzielle öffentlich-rechtliche Pflicht obliegen[20]; nach der *objektiven* Seite hin muss die vom Gesetz verlangte Beziehung des Ersatzabgabesubjektes zum Tatbestand der Nichterfüllung dieser Pflicht bestehen (Ersatzabgabeobjekt).[21]

161. Sind diese Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt, so entsteht die Ersatzabgabeforderung von Gesetzes wegen, ohne dass es eines zusätzlichen Vorganges bedürfte

13 Jeger, 25; zum Steuerrechtsverhältnis Hensel, A., Steuerrecht (Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft XXVIII), 3. Aufl., Tübingen 1933, 56 ff.
14 Jeger, 25; zum Steuerrechtsverhältnis Blumenstein, System, 361 f.; ders., Rechtsverhältnis, 11 f.
15 Hinten N 427.
16 Vgl. dazu z.B. Blumenstein, System, 361; ders., Rechtsverhältnis, 11 f.
17 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 261; ders., Rechtsverhältnis, 11.
18 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 9 und 260 f.; ders., Rechtsverhältnis, 16.
19 Hinten N 189.
20 Ausführlicher dazu hinten N 188.
21 Vgl. die analogen Ausführungen bei Höhn, Steuerrecht, 43 f. N 11–17, sowie hinten N 263.

(die unmittelbare Entstehung der Abgabeforderung).[22] Wohl bedarf es zur Feststellung des *Umfangs* der Ersatzabgabeforderung regelmässig eines besonderen Verwaltungsaktes (Veranlagung)[23]; doch vermag diese Festsetzung des Ersatzabgabebetrages die Entstehung der Ersatzabgabeforderung nicht hinauszuschieben.[24] Die Ersatzabgabeleistungspflicht offenbart sich in diesem Sinne immer als eine *obligatio ex lege.*[25]

IV. Die Elemente des Ersatzabgabeverhältnisses

162. Die Ersatzabgabehoheit, das Ersatzabgabesubjekt, das Ersatzabgabeobjekt sowie die Vorschriften über die Höhe der Ersatzabgabeschuld (Ersatzabgabeberechnungsgrundlagen und Ersatzabgabemass) bilden die Elemente des Ersatzabgabeverhältnisses. Sie lassen sich nach der subjektiven, objektiven und betragsmässigen Seite des Ersatzabgabeverhältnisses gliedern.

163. Die *subjektive* Seite bezeichnet den Ersatzabgabehoheitsträger (§ 8) und das Ersatzabgabesubjekt (§ 9) als eigentliche Parteien des Ersatzabgabeverhältnisses. Sie bestimmt, wer wem gegenüber ersatzpflichtig ist.[26]

164. Die *objektive* Seite umschreibt den Tatbestand, der die Ersatzabgabepflicht entstehen lässt (Entstehungsgrund) (§ 11). Sie bestimmt, warum jemand ersatzpflichtig wird.[27]

165. Die *betragsmässige* Seite bezeichnet schliesslich den Geldbetrag, den der Ersatzpflichtige bei Verwirklichung des ersatzabgaberechtlichen Tatbestandes auf der Ersatzabgabeberechnungsgrundlage (§ 12) als Ersatzabgabe zu entrichten hat.[28] Dabei bestimmen Berechnungsgrundlage und Ersatzabgabemass (§ 13) zusammen die Höhe der Ersatzabgabebelastung.[29]

22 Zur Entstehung der Steuerforderung Blumenstein, System, 1 und 260; ders., Rechtsverhältnis, 16 f.
23 Hinten N 403.
24 Analog Blumenstein, System, 261.
25 Die These von der unmittelbaren Begründung der Ersatzabgabeforderung hat vor allem die praktische Bedeutung, dass die ersatzabgaberechtliche Zugehörigkeit eines grundsätzlich zu einer Primärverpflichtung verpflichteten Individuums lediglich in dem Zeitpunkt gegeben sein muss, in dem für seine Person die Tatbestandsmerkmale des Ersatzabgabeobjekts gegeben sind, währenddem eine Ersatzabgabeveranlagung noch nach Wegfall jener Zugehörigkeit erfolgen kann. Ebenso kann schon vom Zeitpunkt der Entstehung der Ersatzabgabeforderung an bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen eine *Sicherstellungsverfügung* erlassen werden, ohne dass der Abgabeanspruch rechtskräftig festgestellt oder fällig wäre. Vgl. dazu die allg. Ausführungen von Blumenstein, System, 9, 261 und 353 f.
26 Ähnlich zur subjektiven Seite des Steuerrechtsverhältnisses: Höhn, Steuerrecht, 43 N 11.
27 Ähnlich zur objektiven Seite des Steuerrechtsverhältnisses: Höhn, Steuerrecht, 57 N 1.
28 Ähnlich zum Steuerrechtsverhältnis: Blumenstein, System, 243 f.; Höhn, Steuerrecht, 44 N 18 und 66 ff. N 1–16.
29 Hinten N 340 ff.

ZWEITER TEIL

Die Elemente des Ersatzabgabeverhältnisses

1. Kapitel

Die subjektive Seite des Ersatzabgabeverhältnisses

§ 8 Die Ersatzabgabehoheit

I. Grundsätzliches

166. Zweck der Ersatzabgabe ist es, wie bereits früher dargelegt wurde, durch die Erhebung einer öffentlichen Abgabe die Rechtsungleichheit zu beseitigen, welche dadurch entsteht, dass der Abgabepflichtige von einer ihm gegenüber dem Gemeinwesen obliegenden Leistung befreit wird.[1] Damit dieses Ziel erreicht werden kann, muss das Gemeinwesen, welches die zu ersetzende Leistung anordnet, ermächtigt werden, anstelle der primären Leistung eine Abgabe zu erheben. Diese Ermächtigung des Gemeinwesens, die seiner Hoheitsgewalt unterworfenen Individuen mit einer Ersatzabgabe zu belasten, bezeichnen wir als *Ersatzabgabehoheit.*[2]

167. Die Feststellung, dass die Ersatzabgabe keinen selbständigen Charakter besitzt, sondern sowohl in Bestand als auch in der Ausgestaltung von der primären Leistungspflicht abhängt[3], lässt den Schluss zu, dass die Ersatzabgabehoheit dem Gemeinwesen erst dann zukommen kann, wenn dieses grundsätzlich auch zur Anordnung der zu ersetzenden Leistungspflicht ermächtigt ist. Die Ersatzabgabehoheit setzt daher stets die öffentlich-rechtliche Befugnis des Gemeinwesens zur Erhebung der primären Leistungspflicht voraus.[4]

168. In umgekehrter Hinsicht kann nun aber in der Ermächtigung des Gemeinwesens zur Anordnung einer Leistungspflicht nicht ohne weiteres die Kompetenz zur Erhebung einer Ersatzabgabe erblickt werden.[5] Eine solche Befugnis muss dem Gemeinwesen, entsprechend dem für alle Abgaben geltenden Legalitätsprinzip[6],

1 Vorne N 129.
2 Vgl. dazu Jeger, 27/28.
3 Vorne N 122.
4 Vgl. Imboden/Rhinow, II, 795.
5 Vgl. dazu Imboden/Rhinow, II, 791 ff., 798 f.; Aubert, II, 550; Gisel, 164 ff., sowie BGE 99 Ia 75 f.; 97 I 203 mit Verweisungen.
6 Vgl. statt vieler Höhn, Steuerrecht, 42 N 7; Wackernagel, J., Das Legalitätsprinzip im Steuerrecht, ZSR 52 (1951) 401 ff.; Imboden/Rhinow, II, 798 ff. und die dort zit. Entsch., sowie BGE 100 Ia 440; 97 I 203; 95 I 251, 310, 325; 93 I 634; 91 I 176 mit Verweisungen. Eine

erst durch ein Gesetz im formellen Sinne[7] erteilt werden, welches den Kreis der Abgabepflichtigen, das Abgabeobjekt sowie dessen Bemessungsgrundlage festlegt.[8]

169. Die Ersatzabgabehoheit ist wie die Steuerhoheit[9] ein Ausfluss des staatlichen Imperiums, der tatsächlichen und rechtlichen Möglichkeit des Gemeinwesens, von Individuen bestimmte Leistungen oder Abgaben obrigkeitlich zu fordern.[10] Da sowohl der Bund[11] als auch die Kantone[12] aufgrund ihrer Souveränität über staatliches Imperium verfügen, kommt ihnen grundsätzlich auch die Ersatzabgabehoheit zu.[13] Es stellt sich daher im Bundesstaat das Problem der Kompetenzausscheidung. Dieses richtet sich nach dem in der Bundesverfassung verwirklichten System der Einzelenumeration der Bundeskompetenzen.[14] Unter Vorbehalt der ausdrücklichen verfassungsrechtlichen Kompetenzerteilung an den Bund liegt die Kompetenz bei den Kantonen.[15]

II. Die Kompetenzausscheidung

170. Die Kompetenzausscheidung erfolgt beim Militärpflichtersatz auf der Grundlage von Art. 18 Abs. 4 der Bundesverfassung, welcher bestimmt: "Der Militärpflichtersatz wird nach den Bestimmungen der Bundesgesetzgebung für Rechnung

Ausnahme vom Legalitätsprinzip der Abgaben gilt nach der Praxis des BGr. für die sog. Kanzleigebühren, welche ohne gesetzliche Ermächtigung erhoben werden können. Vgl. dazu u.a. die Ausführungen von Imboden/Rhinow, II, 797 f., sowie BGE 97 I 203/04; 93 I 635.

7 Unter einem Gesetz im *formellen* Sinne sind die dem Referendum unterstehenden Erlasse des Parlamentes zu verstehen. Vgl. dazu Imboden/Rhinow, II, 798 f. und dort zit. Entsch.: BGE 97 Ia 701; 97 I 804 mit Verweisungen.

8 Vgl. dazu Blumenstein, System, 13; Imboden, M., Aktuelle Aspekte des Prinzips gesetzesmässiger Besteuerung, ASA 33 (1964/65) 201 ff., 259 f.; Zaugg, 218, sowie BGE 97 I 347, 804.

9 Zum Begriff der Steuerhoheit statt vieler Blumenstein, System, 32 ff.; Höhn, Steuerrecht, 46/47 N 1–7.

10 Statt vieler Fleiner, Institutionen, 4/5; ders., Bundesstaatsrecht, 164, sowie Blumenstein, System, 32 f.; Höhn, Steuerrecht, 46 N 1–5.

11 1848 wurde der Bund als selbständiges Staatswesen mit eigener Gebietshoheit begründet, weshalb ihm auch die Abgabenhoheit als Eigenschaft zukommt. Vgl. dazu Blumenstein, System, 33; Höhn, Steuerrecht, 47 N 8.

12 Die Gliedstaaten, die Kantone, sind gemäss Art. 3 BV souverän und besitzen deshalb die Abgabenhoheit als Eigenschaft. Vgl. Höhn, Steuerrecht, 47 N 9; Blumenstein, System, 39 f.

13 Ausführlicher dazu Imboden, Die Ausscheidung der Rechtssetzungskompetenz zwischen Bund und Kantonen, in: Mélanges Marcel Bridel, Lausanne 1968, 5 ff.; Schlaepfer, Hans-Jürg, Die Ausscheidung der Steuerkompetenz zwischen Bund und Kantonen, (Diss. Zürich 1952), 7 f.

14 Vgl. dazu Imboden, Ausscheidung, 7 f.; Fleiner/Giacometti, 65 ff.

15 Obschon Art. 3 Satz 2 BV diesen Grundsatz nicht ausdrücklich festlegt, hat er nach Fleiner/Giacometti, 67, "... zweifellos diesen Sinn". Gl.M. Schollenberger, Komm. 106 f., sowie Jeger, 3; a.M. Burckhardt, Komm. 13 f., "... was aber die BV bestimmt, ist nach den allgemeinen Auslegungsregeln zu entscheiden und nicht im Zweifel zugunsten der kantonalen Kompetenz."

des Bundes von den Kantonen erhoben."[16] Diese Bestimmung wird ergänzt durch Art. 42 der Bundesverfassung, welcher in lit. c auch den "... Reinertrag des Militärpflichtersatzes ..." dem Bund zur Bestreitung seiner Ausgaben zur Verfügung stellt.[17]

In der Bundesverfassung wird damit in bezug auf den Militärpflichtersatz eine Aufteilung der Kompetenzen vorgenommen. Dabei lassen sich die Gesetzgebungs- und die Vollzugskompetenz unterscheiden.

A. Die Gesetzgebungskompetenz

1. Begriffliches

171. Unter der Gesetzgebungskompetenz ist allgemein die Befugnis des Gemeinwesens zu verstehen, innerhalb seines Hoheitsgebietes[18] in bezug auf eine bestimmte Rechtsmaterie gesetzgeberisch tätig zu werden.[19] Die Gesetzgebungskompetenz ist entweder eine ausschliessliche oder eine nicht ausschliessliche.[20] Verfügt der Bund über eine *ausschliessliche* Kompetenz, so ist er zur erschöpfenden Regelung einer Materie ermächtigt[21], wogegen die Kantone von der Normierung des entsprechenden Kompetenzgegenstandes ausgeschlossen sind.[22] Demgegenüber ist bei der *nicht ausschliesslichen* Bundesgesetzgebungskompetenz der Bund nicht zur erschöpfenden Ordnung eines Sachgebietes befugt, so dass die Kompetenzmaterie auch Objekt der kantonalen Zuständigkeit bildet.[23]

2. Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes

172. Art. 18 Abs. 4 der Bundesverfassung überträgt die Gesetzgebungskompetenz im Gebiete des Militärpflichtersatzes dem Bund, indem dieser bestimmt: "... Der

16 Art. 18 Abs. 4 BV; angen. in der Volksabstimmung vom 11. Mai 1958, in Kraft seit 1. Januar 1959 (Erwahrungsbeschluss vom 20. Juni 1958 – AS 1958, 362; BBl 1957 I 505; 1958 I 1068), SR 101.

17 Art. 42 lit. c BV.

18 Unter "Hoheitsgebiet" ist in diesem Zusammenhang sowohl die Gebiets- als auch die Personalhoheit eines Gemeinwesens zu verstehen.

19 Fleiner/Giacometti, 83 ff.

20 Vgl. Fleiner/Giacometti, 86.

21 Die *ausschliessliche* Gesetzgebungskompetenz umfasst die Zuständigkeit zur *organisatorischen* wie *zur materiellen* Rechtssetzung. Vgl. dazu Fleiner/Giacometti, 73 sowie 83 f.

22 Fleiner/Giacometti, 86.

23 Eine *nicht ausschliessliche* Kompetenz stellt z.B. die Kompetenz des Bundes (Art. 41ter Abs. 1 lit. c BV) wie auch der Kantone zur Erhebung einer Einkommenssteuer dar. Vgl. dazu Fleiner/Giacometti, 92.

Militärpflichtersatz wird nach den Bestimmungen der Bundesgesetzgebung ..." erhoben. Es handelt sich dabei um eine ausschliessliche Rechtsetzungskompetenz des Bundes, die eine Legiferierung der Kantone über den Militärpflichtersatz ausschliesst.[24]

173. Der Bund hat denn auch seine Kompetenz vollumfänglich wahrgenommen und die Ausführungsbestimmungen zum Militärpflichtersatz im Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz vom 12. Juni 1959 (MPG)[25] und in der Vollziehungsverordnung zu diesem Gesetz vom 20. Dezember 1971 (MPV)[26] erlassen.

3. Das Verhältnis zwischen Art. 20 Abs. 1 und Art. 18 Abs. 4 der Bundesverfassung

174. Im Zusammenhang mit Art. 20 Abs. 1 der Bundesverfassung, in dem "die Gesetzgebung über das Heereswesen" zur Sache des Bundes erklärt wurde, stellt sich die Frage, ob die in Art. 18 Abs. 4 der Bundesverfassung statuierte Bundesgesetzgebung über den Militärpflichtersatz ausserhalb der Gesetzgebung über das Heereswesen stehe oder ob es sich um eine Doppelspurigkeit handelt.[27] Das Problem ist auf die Frage zu konzentrieren, inwieweit durch den in Art. 20 Abs. 1 der Bundesverfassung verwendeten Ausdruck "Heereswesen" eine Bundeskompetenz im Bereich des Militärpflichtersatzes begründet wird.[28]

175. Mit dem Schluss vom Grösseren auf das Kleinere, der Auslegung *a maiori ad minus*, kann eine vernünftige Antwort auf diese Frage nicht gegeben werden[29], zumal es fraglich erscheint, ob die Gesetzgebung über den Militärpflichtersatz ohne weiteres "in den logischen und etymologischen Zusammenhang des Ausdruckes Heereswesen hineinpasst."[30]

176. Anderseits darf davon ausgegangen werden, dass die dem Bund übertragene Gesetzgebung über das Heereswesen die Kompetenz in sich schliesst, über die in Art. 18 Abs. 1 der Bundesverfassung niedergelegte allgemeine Wehrpflicht zu legiferieren.[31] Daraus liesse sich mit dem logischen Verfahren des Schlusses vom Zweck

24 Vgl. dazu Jeger, 30 f.
25 (AS 1959, 2035); BBl 1958 II 333; SR 661.
26 (AS 1972, 6); SR 661.1.
27 Vgl. dazu Rasi, R.C., Die kantonale Militärhoheit als Problem des Verhältnisses von Bund und Kantonen, (Diss. Basel 1974), 133; Schindler, Dietrich, Die Rechtsbeziehung zwischen Bund und Kantonen im Heereswesen, (Diss. Zürich 1916), 40 ff.; Wacker, Paul, Die Militärhoheit der schweizerischen Kantone, (Diss. Heidelberg 1915), 25 ff.
28 Schindler, 42.
29 Zur Auslegung der BV: Fleiner/Giacometti, 75 ff.; Giacometti, Z., Die Auslegung der schweizerischen Bundesverfassung, Tübingen 1925, 21; Lüchinger, H.G., Die Auslegung der Bundesverfassung, (Diss. Zürich 1953), 90 ff.
30 Rasi, 133.
31 Vgl. dazu Schindler, 42 f.; Rasi, 133 f.

auf die Mittel, der sog. *teleologischen* Auslegung[32], Art. 20 Abs. 1 der Bundesverfassung dahin interpretieren, dass der Bund aufgrund seiner Gesetzgebungskompetenz über das Heereswesen auch über die Kompetenz zur Durchsetzung des Grundsatzes der allgemeinen Wehrpflicht verfüge, d.h. befugt ist, anstelle der Militärdienstleistung eine Ersatzleistung anzuordnen. Eine Auslegung der Verfassungsbestimmungen in diesem extensiven Sinne verstiesse nun aber gegen die Grundregeln unseres Bundesstaatsrechtes, zumal der Bund dadurch zur Rechtsetzung über schlechthin alle der Verwirklichung der allgemeinen Wehrpflicht dienenden Ersatzleistungen ermächtigt würde.[33] Es lässt sich daher der Schluss ziehen, dass die in Art. 18 Abs. 4 der Bundesverfassung erwähnten "Bestimmungen des Bundes" für sich eine *Kompetenzerteilung an den Bund* und nicht eine Wiederholung einer dem Bund gemäss Art. 20 Abs. 1 der Bundesverfassung ohnehin zustehenden Kompetenz darstellen.[34]

177. Diese Erkenntnis lässt sich auch anhand des *Werdegangs* von Art. 18 Abs. 4 der Bundesverfassung bestätigen, dessen Aufnahme – zumindest in der ursprünglichen Fassung – auf die Totalrevision von 1874 zurückgeht.[35] Damals regelten kantonale Gesetze den Militärpflichtersatz[36] und es bestand keine Beziehung zwischen der kantonalen Ersatzpflicht und der auf der Bundesgewalt beruhenden allgemeinen Wehrpflicht.[37] Hätte der Bund aufgrund seiner seit 1848 bestehenden Gesetzgebung über das Heereswesen zu diesem Zeitpunkt die Kompetenz zur Rechtsetzung im Bereich des Militärpflichtersatzes besessen, so wäre eine Aufnahme des Abs. 4 von Art. 18 der Bundesverfassung nicht mehr erforderlich gewesen.[38] Einzig und allein, um zu wiederholen, was eine andere Verfassungsbestimmung schon ausdrückt, kann den Verfassungsgeber nicht bewogen haben, Art. 18 Abs. 4 in die Bundesverfassung aufzunehmen.[39]

B. Die Vollzugskompetenz

1. Begriffliches

178. Der Vollzug der vom Gesetzgeber aufgestellten Normen erfordert die Tätigkeit bestimmter Organe. Die Befugnis zur Festlegung dieser Organe bezeichnet man als Vollzugskompetenz.[40]

32 Vgl. dazu Fleiner/Giacometti, 77 f.; Lüchinger, a.a.O., 93 f.
33 Zur ausführlichen Begründung von Art. 18 Abs. 4 der Bundesverfassung in der Fassong von 1874 vgl. Jeger, 28 ff.
34 Vgl. dazu Schindler, 42/43 sowie 52; Rasi, 133/34.
35 Vorne N 26/27.
36 Vorne N 13 ff.
37 Jeger, 29 ff.
38 Jeger, 30.
39 Jeger, 30/31.
40 Vgl. dazu die allgemeinen Ausführungen: Fleiner/Giacometti, 125 ff.

2. Die Vollzugskompetenz der Kantone

a) Die Kantone als Vollzugsorgane des Bundes

179. Die Bundesverfassung überträgt die Vollziehung der Bundesgesetzgebung im Gebiete des Militärpflichtersatzes ausdrücklich den *Kantonen,* indem sie bestimmt, dass "der Militärpflichtersatz nach den Bestimmungen der Bundesgesetzgebung ... von den Kantonen erhoben" wird.[41] Die Kantone werden dabei mit ihren eigenen Behörden und Beamten als Organe des Bundes tätig[42] und erfüllen als Teil der Bundesverwaltung Aufgaben des Bundes.[43] Dies verdeutlicht die Wendung der Bundesverfassung "... für Rechnung des Bundes ..."[44], welche damit auf die im Auftrage des Bundes erfolgte Abgabenerhebung hinweist.[45] So handelt es sich denn auch nicht um eine ursprüngliche Kompetenz, die die Kantone kraft ihrer Souveränität ausüben, sondern um eine reine Vollzugskompetenz, die den Kantonen im Rahmen des Bundesrechtes zukommt.

180. Innerhalb dieses Rahmens sind die mit dem Vollzug der Bundesvorschriften betrauten Kantone zum Erlass derjenigen Organisations- und Verfahrensvorschriften ermächtigt, derer es zur Anwendung der Bundesgesetzgebung im Bereiche des Militärpflichtersatzes bedarf.[46] Dabei steht es den Kantonen frei, bestehende, der allgemeinen Verwaltung angehörende oder aber besondere, eigens zu diesem Zweck konstituierte Organe mit dem Vollzug der Militärpflichtersatzgesetzgebung zu betrauen.[47]

181. Ausser der Vollziehung der Bundesvorschriften im Sinne der Ausübung von Verwaltungstätigkeit obliegt den Kantonen auf dem Gebiete des Militärpflichtersatzes von Bundesgesetzes wegen auch die Rechtsanwendung im Sinne einer

41 Art. 18 Abs. 4 BV.
42 Über die Organisation der kantonalen Behörden hinten N 364/65.
43 Vgl. z.B. Fleiner/Giacometti, 125.
44 Vgl. Art. 18 Abs. 4 BV.
45 Bestätigt wird diese Feststellung durch die Tatsache, dass der Reinertrag des Militärpflichtersatzes gemäss Art. 42 lit. c BV dem Bund zur Bestreitung seiner Ausgaben zur Verfügung steht. Vallender, 126, spricht in diesem Falle von der *Erhebungshoheit der Kantone* und unterscheidet diese von der *Ertragshoheit des Bundes.*
46 Vgl. Art. 22 Abs. 4 MPG. Das MPG schreibt den Kantonen weder die Form vor, in die die kantonalen Vollzugsvorschriften zu kleiden sind, noch bestimmt es die kantonale Behörde, welche diese Bestimmungen zu erlassen hat (vgl. die allg. Ausführungen von Fleiner/Giacometti, 122 ff.). Die meisten Kantone haben ihre Ausführungsbestimmungen zum Militärpflichtersatz in Form einer Vollzugsverordnung erlassen. Ausnahme bilden die Kantone Waadt, Wallis und Genf, welche die Form des Gesetzes, der Kanton Genf in Verbindung mit einer Verordnung, gewählt haben. Rechtssetzungsgehörde ist in der Mehrzahl der Kantone der Regierungs- bzw. Kantons- bzw. Landrat. In den Kantonen Neuenburg, Appenzell I.Rh., Genf, Graubünden, Waadt und Wallis werden die kantonalen Vorschriften über den Militärpflichtersatz vom Grossen Rat erlassen.
47 Vgl. dazu die Ausführungen hinten N 364.

Rechtsprechungskompetenz[48], indem sie in Sachen Militärpflichtersatz Einspracheentscheide ihrer Behörden[49] sowie Strafsachen des Militärpflichtersatzgesetzes[50] zu beurteilen haben. Zur Beurteilung von Einspracheentscheiden hat jeder Kanton eine von der Verwaltung unabhängige Rekurskommission zu bestellen.[51] Die gerichtliche Beurteilung ersatzabgaberechtlicher Straftatbestände erfolgt durch die ordentlichen Strafverfolgungsbehörden.[52]

b) Die Zuständigkeit der Kantone

Die Zuständigkeit der mit dem Vollzug der Militärpflichtersatzgesetzgebung betrauten Kantone unterliegt einer besonderen Regelung:

182. Zuständig zur Erhebung der Ersatzabgaben von landesanwesenden Ersatzpflichtigen ist der Kanton, in welchem der Ersatzpflichtige militärisch angemeldet ist.[53] Wohnt der Ersatzpflichtige im Ausland oder ist er bei einem schweizerischen Konsulat militärisch angemeldet, so ist der Kanton für die Abgabenerhebung zuständig, in welchem der Ersatzpflichtige heimatberechtigt ist.[54] Hat der Landesabwesende mehrere Heimatkantone, so ist derjenige zur Erhebung der Ersatzabgabe zuständig, dessen Bürgerrecht er oder seine Vorfahren zuletzt erworben haben.[55] Gehört der Ersatzpflichtige zur Besatzung eines Hochsee- oder Rheinschiffes eines schweizerischen See- oder Rheintransportunternehmens, so werden die Ersatzabgaben vom Kanton Basel-Stadt und bei den Ersatzpflichtigen im Fürstentum Liechtenstein vom Kanton St. Gallen erhoben.[56]

183. Für die Bestimmung der Zuständigkeit der Kantone sind in all diesen Fällen die *Wohnsitz- oder Meldeverhältnisse am 31. Dezember des Ersatzjahres* massgebend. Endet die Wehrpflicht vor Ablauf des Ersatzjahres, so wird auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Wegfalls der Wehrpflicht abgestellt.[57]

48 Vgl. zum Begriff der Rechtsprechungskompetenz die allg. Ausführungen von Fleiner/Giacometti, 106 ff. und 847, 852, sowie Jeger, 28 und 38.
49 Gemäss Art. 31 Abs. 1 MPG; ausführlicher dazu hinten N 375.
50 Gemäss Art. 40 ff. MPG.
51 Art. 22 Abs. 3 MPG.
52 Vgl. Art. 44 MPG. Die Verfolgung und Beurteilung der Widerhandlungen gegen das MPG obliegen den Behörden des Veranlagungskantons und richten sich nach Art. 247–253 und 258–278 OG.
53 Art. 23 Abs. 1 MPG in Verbindung mit Art. 150 Abs. 1 MO; vgl. auch hinten N 194.
54 Art. 23 Abs. 2 MPG. Zur Vereinfachung und Rationalisierung der Erhebung des MPE sieht der Bericht zum Vorentwurf vom 3. Dezember (Fassung vom 25. Januar 1974), 11, die Abgabenerhebung von Landesabwesenden durch den Bund vor.
55 Art. 13 Abs. 1 MPV.
56 Art. 13 Abs. 2 MPV.
57 Art. 23 Abs. 3 MPG.

3. Die Bundesaufsicht über die Kantone

184. Die Erhebung des Militärpflichtersatzes durch die Kantone erfolgt unter der Aufsicht des Bundes.[58] Die Bundesaufsicht besteht als sog. *Verwaltungsaufsicht*[59] auf dem Gebiete des Militärpflichtersatzwesens in erster Linie in einer generellen Kontrolle der kantonalen Verwaltungstätigkeit und bezweckt eine gleichmässige Handhabung der Bundesvorschriften.[60] Sie äussert sich namentlich in Form der Berichterstattungspflicht der kantonalen Behörden[61] und der Befugnis des Bundes zum Erlass allgemeiner Weisungen, zur Vornahme bestimmter Untersuchungsmassnahmen und zur Erhebung von Beschwerden usw.[62]

185. Die Aufsicht des Bundes richtet sich gegen die Kantone als solche und nicht gegen die einzelnen Behörden der kantonalen Militärpflichtersatzverwaltung.[63] Sie ist in diesem Sinne eine Verbandsaufsicht, der als Adressat die kantonale Aufsichtsbehörde über das Militärpflichtersatzwesen gegenübersteht.[64] Der Bund ist daher nicht befugt, den mit dem Vollzug der Bundesgesetzgebung betrauten kantonalen Beamten direkt Befehle zu erteilen, so wie er dies bei seinen eigenen Bundesbeamten tun kann.[65] Schliesslich stehen die kantonalen Beamten nicht zum Bund, sondern zu ihrem Kanton in einem Dienstverhältnis.[66]

§ 9 Das Ersatzabgabesubjekt (Die subjektive Ersatzpflicht)

I. Der Begriff des Ersatzabgabesubjektes

186. Unter dem Ersatzabgabesubjekt verstehen wir dasjenige Rechtssubjekt, das dem Ersatzabgabe erhebenden Gemeinwesen im Ersatzabgabeverhältnis als Träger von Rechten und Pflichten gegenübertritt.[67] Es bezeichnet im materiellen Sinne die Person, welche anlässlich einer ausdrücklichen oder impliziten Befreiung von einer grundsätzlich bestehenden Verpflichtung (Primärverpflichtung) dem Gemeinwesen

58 Art. 22 Abs. 1 MPG. Die Aufsichtsbefugnis des Bundes ergäbe sich auch in maiori minus aus der Kompetenz des Bundes zur Rechtssetzung über den Militärpflichtersatz. Vgl. dazu Fleiner/Giacometti, 127 f.
59 Vgl. die allg. Ausführungen: Fleiner/Giacometti, 139 f.
60 Vgl. Art. 10 MPV.
61 Vgl. Art. 12 MPV sowie hinten N 358.
62 Ausführlicher dazu hinten N 360.
63 Vgl. dazu z.B. Fleiner/Giacometti, 129.
64 Zur kantonalen Aufsichtsbehörde hinten N 387.
65 Vgl. Fleiner/Giacometti, 129.
66 Vgl. dazu hinten N 394.
67 Zur analogen Definition des Steuersubjektes statt vieler Höhn, Steuerrecht, 51 N 1; Blumenstein, System, 43; ders., Steuerpflicht, 1 ff.

gegenüber subjektiv verpflichtet und berechtigt ist, und bestimmt im formellen Sinne den Adressaten der staatlichen Ersatzabgabeforderung.[68]

187. Den Begriffen Ersatzabgabesubjekt, Ersatzpflichtiger und Ersatzabgabeschuldner kommt in der Regel synonyme Bedeutung zu. Dies ergibt sich aus dem Zweck der Ersatzabgabe, welcher darauf abzielt, in einem bestimmten Rechtsgebiet die Gleichheit zu verwirklichen, und daher darauf angewiesen ist, dass der Ersatzpflichtige auch Ersatzabgabeschuldner[69] und somit Ersatzabgabesubjekt ist. In den Fällen, in denen sich die Ersatzpflicht auch auf Drittpersonen auswirkt[70], muss dies vom Gesetz ausdrücklich bestimmt werden.

Die Eigenschaft, Ersatzabgabesubjekt zu sein, die *subjektive Ersatzpflicht,* ist an bestimmte gesetzliche Voraussetzungen geknüpft.[71]

II. Die Voraussetzungen der subjektiven Ersatzpflicht

188. Eine Person ist nach dem Gesetz erst dann subjektiv ersatzpflichtig, wenn sie dem Ersatzabgabehoheitsträger zugehört[72], grundsätzlich zur Erfüllung der Primärverpflichtung verpflichtet ist[73], den Tatbestand der Nichterfüllung der Primärverpflichtung verwirklicht[74] und nicht unter die Ausnahmen von der subjektiven Ersatzpflicht fällt.[75]

A. Die ersatzabgaberechtliche Zugehörigkeit

1. Begriffliches

189. Die subjektive Ersatzpflicht setzt grundsätzlich ein bestimmtes tatsächliches oder rechtliches Verhältnis zwischen Ersatzabgabesubjekt und Gemeinwesen voraus.[76] Dieses muss so beschaffen sein, dass das Gemeinwesen imstande ist, seine ersatzabgaberechtlichen Ansprüche allenfalls unter Anwendung von Zwangsmassnahmen[77] geltend zu machen.[78] Die Entstehung der subjektiven Ersatzpflicht er-

68 Vgl. dazu Vallender, 124, sowie die allg. Ausführungen von Blumenstein, System, 47 ff.; Höhn, Steuerrecht, 51 N 1.
69 Zu den Besonderheiten des Ersatzabgabeschuldners beim MPE hinten N 506.
70 Vgl. dazu die Ausführungen hinten N 250.
71 Ähnlich Höhn, Steuerrecht, 51 N 3 f.
72 Vgl. N 189 ff.
73 Hinten N 195.
74 Hinten N 196 ff.
75 Hinten N 205 ff.
76 Höhn, Steuerrecht, 52 N 7; Blumenstein, System, 47 ff.
77 Vgl. dazu hinten N 536 ff.
78 Blumenstein, Steuerpflicht, 2 f.

fordert daher eine Unterwerfung des Ersatzabgabesubjektes unter die Hoheitsgewalt des zur Erhebung der Ersatzabgabe berechtigten Gemeinwesens. Diese obrigkeitliche Unterwerfung wird in der allgemeinen Steuerlehre als steuerrechtliche Zugehörigkeit[79] bezeichnet, weshalb im folgenden von der *ersatzabgaberechtlichen Zugehörigkeit*[80] die Rede sein wird.

190. Die Unterwerfung unter die Hoheitsgewalt eines Gemeinwesens kann mit Bezug auf die Person selbst (z.B. durch Wohnsitz, Bürgerrecht) oder aufgrund wirtschaftlicher Interessen des Abgabepflichtigen erfolgen. Es wird deshalb allgemein zwischen der persönlichen und der wirtschaftlichen Zugehörigkeit unterschieden.[81] Aufgrund der persönlichen Natur des Militärpflichtersatzes ist das Ersatzabgabesubjekt der staatlichen Gewalt vor allem hinsichtlich der Person unterworfen.[82]

2. Grundlagen der ersatzabgaberechtlichen Zugehörigkeit

a) Das schweizerische Bürgerrecht[83]

191. Die ersatzabgaberechtliche Zugehörigkeit wird beim Militärpflichtersatz in erster Linie durch das *schweizerische Bürgerrecht* begründet[84], demselben Grundverhältnis also, an das auch die Wehrpflicht bzw. die Militärdienstpflicht anknüpft.

192. Da sich sowohl das MPG als auch die MO über den Begriff des Schweizerbürgerrechts ausschweigen und dieses grundsätzlich voraussetzen, erscheint es zweckmässig, auf das Bundesgesetz über den Erwerb und Verlust des Schweizerbürgerrechts vom 29. September 1952[85] abzustellen, zumal dieses alle für das Ersatzabgaberecht massgeblichen Merkmale umschreibt.

193. Die Anknüpfung der Ersatzabgabenerhebung an den Besitz des Schweizerbürgerrechts ist ersatzabgaberechtlich in zweifacher Hinsicht von Bedeutung:

Zum einen begründet das Schweizerbürgerrecht im Bundesstaat eine *doppelte* Zugehörigkeit, da ipso iure das Schweizerbürgerrecht das Kantonsbürgerrecht in sich schliesst.[86] Der Bürger ist damit gleichzeitig zwei verschiedenen Staatsgewal-

79 Statt vieler Blumenstein, System, 47; ders., Rechtsverhältnis, 4; ders., Steuerpflicht, 2; Höhn, Steuerrecht, 52 N 7.
80 Vgl. dazu auch die Ausführungen von Jeger, 45.
81 Vgl. dazu Blumenstein, System, 47 ff.; Höhn, Steuerrecht, 52 N 7–9.
82 Jeger, 45.
83 Zum Problem des Bürgerrechtes als Anknüpfungspunkt einer Besteuerung vgl. statt vieler Blumenstein, System, 51; Steiner, E., Das Bürgerrecht als Grundlage der Besteuerung, StRev. 11 (1956) 191 ff.
84 Vgl. Jeger, 45.
85 Vgl. dazu vor allem Art. 1–3, 12 ff.; Art. 26 des BG über den Erwerb und Verlust des Schweizerbürgerrechts vom 29. September 1952 (AS 1952, 1087), SR 141.0.
86 Art. 43 Abs. 1 BV.

ten unterworfen.[87] Wann der Pflichtige welchem staatlichen Gemeinwesen gegenübertritt, ist eine Frage der Kompetenzausscheidung zwischen Bund und Kantonen, deren rechtliche Aspekte im vorangegangenen erörtert wurden.[88]

Zum anderen vermag die durch das Bürgerrecht begründete Zugehörigkeit selbst dann ihre Wirkung zu entfalten, wenn sich das Ersatzabgabesubjekt ausserhalb des Hoheitsgebietes der Eidgenossenschaft aufhält.[89] Das Bürgerrecht stellt in diesen Fällen das einzige Verhältnis zwischen Ersatzpflichtigem und staatlichem Gemeinwesen dar.[90] Dies kann sich vor allem dann als nachteilig auswirken, wenn es darum geht, die Abgabeschuld einzutreiben und die lediglich auf dem eidgenössischen Hoheitsgebiet anwendbaren Vollzugsmassnahmen fehlen.[91]

b) Der schweizerische Wohnsitz

194. Die ersatzabgaberechtliche Zugehörigkeit wird für die im Gebiet der Eidgenossenschaft wohnenden Ersatzpflichtigen auch durch den *Wohnsitz* begründet.[92] Für die Bestimmung des Wohnsitzes sind dabei nicht die tatsächlichen oder zivilrechtlichen Wohnsitzverhältnisse massgebend[93], sondern die in Art. 150 Abs. 1 MO bezeichnete Wohngemeinde.[94] Der Ersatzpflichtige hat danach seinen schweizerischen Wohnsitz in der Gemeinde, in der er sich *militärisch anzumelden* hat.[95] Das ist namentlich dort, wo die bürgerlichen Ausweisschriften zu hinterlegen sind.[96]

B. Der Bestand der Militärdienstpflicht

1. Der Grundsatz

195. Der Natur und Funktion der Ersatzabgabe entsprechend kommt eine Person erst dann als Ersatzabgabesubjekt in Betracht, wenn diese zur Erbringung derjenigen

87 Vgl. dazu Jeger, 46.
88 Vgl. dazu vorne N 170 f.
89 Vgl. dazu vorne N 87.
90 Jeger, 46.
91 Jeger, 46/47.
92 Vgl. dazu Jeger, 47.
93 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 47 ff.
94 Art. 23 Abs. 1 MPG.
95 Art. 150 Abs. 1 MO.
96 Vgl. dazu Art. 150 Abs. 1 MO in Verbindung mit Art. 22 Abs. 2 der V über das militärische Kontrollwesen vom 23. Dezember 1969 (AS 1970, 355), SR 511.21. Ausnahmen hievon bestehen für diejenigen Ersatzpflichtigen, die nahe der Schweizergrenze im Ausland wohnen. Vgl. dazu Art. 43 Abs. 1 Buchst. b, c und d der V über das militärische Kontrollwesen sowie hinten N 239.

Dienstleistung verpflichtet ist, für die die Abgabe eine öffentlich-rechtliche Ersatzleistung darstellt.[97] So setzt denn auch die subjektive Ersatzpflicht beim Militärpflichtersatz voraus, dass das Ersatzabgabesubjekt von Gesetzes wegen verpflichtet ist, persönlich Militärdienst zu leisten.[98] Nach der geltenden Regelung ist dies bei allen männlichen Schweizerbürgern zwischen dem 20. und dem 50. bzw. 55. Altersjahr der Fall.[99]

2. Die Militärdienstpflicht der Doppelbürger[100]

196. Die Tatsache, dass die Wehrpflicht und damit die Militärdienstpflicht an das Schweizerbürgerrecht anknüpft, führt dann zu *zwischenstaatlichen Normenkollisionen,* wenn eine Person neben dem schweizerischen das Bürgerrecht eines oder mehrerer Staaten besitzt, d.h. *Doppelbürger* ist.[101] In diesem Falle läuft der nach schweizerischem Recht für wehrpflichtig erklärte Bürger Gefahr, aufgrund seiner Doppelbürgerschaft auch von seinem zweiten Heimatstaat zur Wehrpflicht herangezogen zu werden.[102] Es stellt sich daher bei der Bestimmung des Ersatzabgabesubjektes die Frage, ob sich der Doppelbürger unter Berufung auf das ausländische Bürgerrecht der schweizerischen Ersatzpflicht entziehen kann. Dies muss nach den geltenden Vorschriften verneint werden. Gemäss Art. 3 des Kreisschreibens des EMD betreffend die Wehrpflicht der Doppelbürger vom 29. Dezember 1961[103] sind Doppelbürger in bezug auf ihre Wehrpflicht als Schweizerbürger zu behandeln. Sie haben deshalb ebenso wie die Einzelbürger ihre Wehrpflicht in Form des persönlichen Militärdienstes und im Hinderungsfalle als Ersatzabgabe in Geld zu erbringen.[104] Lediglich in bestimmten Fällen sieht das Gesetz ein Entgegenkommen im Sinne einer Befreiung von der Ersatzpflicht vor.[105] Eine generelle Enthebung aller Doppelbürger von der Wehrpflicht liesse sich denn auch nicht mit dem Verfassungsgrundsatz einer rechtsgleichen Behandlung aller Schweizer vereinbaren.[106]

97 Vgl. dazu vorne N 100.
98 Gl.M. Jeger, 48/49.
99 Art. 1 Abs. 2 MO; vgl. auch vorne N 95.
100 Zum Problem der Militärdienstpflicht der Doppelbürger vgl. Bachofner, 76 ff., insbes. 80/81; Kurz, Militärdienst im Ausland, 369 ff.; Wüst, 37 ff.; Wiederkehr, 25 f.; Probst, R., Zwischenstaatliche Abgrenzung der Wehrpflicht, (Diss. Bern 1955), 25/26, sowie Ersatzbefreiung der Doppelbürger hinten N 245.
101 Zum Begriff des Doppelbürgers statt vieler Wüst, 29; Kurz, Militärdienst im Ausland, 369; Bachofner, 76.
102 Kurz, Militärdienst im Ausland, 369/370; Wiederkehr, 25.
103 Art. 3 des KS des EMD betr. die Wehrpflicht der Doppelbürger vom 29. Dezember 1961; MA 61, 190 f., und SMA 70, 817 ff.
104 Vgl. dazu Fleiner/Giacometti, 218 Anm. 7, sowie Burckhardt, Bundesrecht, V, Nr. 2469.
105 Vgl. dazu hinten N 245 f.
106 Kurz, Militärdienst im Ausland, 367 f.; Hunzinger, MPE.

3. Die Ersatzpflicht der in der Schweiz wohnhaften Ausländer

197. In Abweichung des Grundsatzes, wonach ausschliesslich wehrpflichtige Schweizerbürger ersatzpflichtig sein können, verfügt der Bundesrat über die Ermächtigung, auch diejenigen *in der Schweiz wohnhaften Ausländer*[107] der Ersatzpflicht zu unterstellen, deren Heimatstaat Schweizerbürger zur persönlichen Militärdienstleistung oder zu einer Ersatzabgabe heranzieht.[108]

198. Rechtlich handelt es sich bei dieser Art der Besteuerung nicht um eine aus Art. 18 der Bundesverfassung abgeleitete Ersatzabgabe, sondern um eine als Retorsionsmassnahme geforderte Sonderabgabe, welche sich am ehesten aufgrund völkerrechtlicher Überlegungen rechtfertigt.[109]

C. Die Verwirklichung des ersatzabgaberechtlichen Tatbestandes

199. Die dritte Voraussetzung der subjektiven Ersatzpflicht ist die Verwirklichung des ersatzabgaberechtlichen Tatbestandes, d.h. jenes Tatbestandes, welcher den Anlass zur Erhebung der Ersatzabgabe bildet.[110] Dieser besteht darin, dass eine Person eine ihr gegenüber dem Gemeinwesen grundsätzlich obliegende, nicht finanzielle Pflicht nicht oder nur teilweise erfüllt.[111] Entscheidend ist dabei u.E. nicht die Befreiung von einer grundsätzlich bestehenden Verpflichtung, sondern die Nichterfüllung der Primärverpflichtung.[112] Nicht der Grund, weshalb der Primärverpflichtung nicht nachgekommen wird, kann für die Erhebung der Ersatzabgabe von Bedeutung sein, sondern ausschliesslich die Tatsache, dass eine grundsätzlich bestehende Verpflichtung nicht oder nur teilweise erfüllt wird.[113] Dieser Umstand allein vermag denn auch erst die Erhebung einer Ersatzabgabe zu rechtfertigen;

107 Unter den Ausländern sind in diesem Zusammenhang diejenigen Personen zu verstehen, welche die Staatsangehörigkeit eines oder mehrerer fremder Staaten besitzen und gleichzeitig nicht Schweizerbürger (Doppelbürger) sind. Keine Ausländer im Sinne dieser Bestimmung sind in der Schweiz wohnhafte Flüchtlinge oder Staatenlose.

108 Art. 47 Abs. 2 MPG. Diese Bestimmung stellt einen Überrest des alten MPG von 1878 dar, welches in Art. 1 Abs. 2 MPG 1878 die in der Schweiz niedergelassenen Ausländer zur Ersatzpflicht heranzog, sofern diese nicht aufgrund eines Staatsvertrages davon befreit waren. Praktisch hatte diese Norm schon damals eine untergeordnete Bedeutung, da die Schweiz in den meisten mit dem Ausland abgeschlossenen Verträgen die Erhebung einer Ersatzabgabe ausschloss. Vgl. dazu BBl 1958 I 348 sowie vorne N 37.

109 BBl 1958 II 348 und 380; vgl. dazu auch die Ausführungen von Speiser, 10; Lienhart, 15/16.

110 Hinten N 263.

111 Hinten N 263.

112 Diese Ansicht scheint auch Vallender, 123/24, zu vertreten, welcher nicht nur die *ausdrückliche*, sondern auch die *implizite* Dispensation von einer dem Abgabepflichtigen grundsätzlich obliegenden Pflicht als Causa, d.h. Anlass der Erhebung der Ersatzabgabe, bezeichnet. Vgl. auch vorne N 121.

113 Gl.M. Vallender, 123.

denn nicht die Befreiung, sondern die Nichterfüllung der Primärverpflichtung lässt aufgrund des Gleichheitssatzes erst die staatsrechtliche Forderung nach einem Ausgleich und damit nach einer Ersatzabgabeerhebung entstehen.[114]

200. Wer nun aber im konkreten Fall eine prinzipiell bestehende Pflicht nicht erfüllt und damit als Ersatzpflichtiger zu betrachten ist, ist keine Frage der subjektiven, sondern der objektiven Ersatzpflicht. Es wird deshalb Aufgabe des nachfolgenden Kapitels sein, diesen Sachverhalt klarzustellen.[115]

201. Den ersatzabgaberechtlichen Tatbestand des Militärpflichtersatzes bildet die Tatsache, dass ein Schweizerbürger die ihm gegenüber der Eidgenossenschaft obliegende Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönliche Dienstleistung (Militärdienst) erfüllt.[116] Massgebend für die Erhebung der Militärpflichtersatzabgabe ist demnach die Verwirklichung des Tatbestandes der Nichterfüllung der Wehrpflicht.[117]

D. Die Ersatzabgabeperiode

1. Der Begriff der Ersatzabgabeperiode

202. Unter der Ersatzabgabeperiode ist der Zeitabschnitt zu verstehen, für welchen eine bestimmte Ersatzabgabe erhoben und geschuldet wird.[118] In der Ersatzabgabeperiode müssen die subjektiven Voraussetzungen der Ersatzpflicht erfüllt sein, damit eine Person zur Ersatzabgabe herangezogen werden kann.[119] Von der Ersatzabgabeperiode unterscheiden sich die Berechnungs-[120] und die Veranlagungsperiode[121], worauf im einzelnen noch eingegangen werden muss.

2. Die Ersatzabgabeperiode des Militärpflichtersatzes

203. Die Ersatzabgabeperiode des Militärpflichtersatzes erstreckt sich auf ein Kalenderjahr. Das MPG bezeichnet diesen Zeitraum deshalb als *Ersatzjahr.*[122]

114 Vorne N 109.
115 Hinten N 263.
116 Art. 2 Abs. 1 MO in Verbindung mit Art. 1 MPG.
117 Hinten N 263.
118 In analoger Anwendung des Begriffs der Steuerperiode: Blumenstein, Steuerperiode, 369/70; Höhn, Steuerrecht, 171 N 2; Blumenstein, System, 262.
119 Analog Höhn, Steuerrecht, 171 N 2.
120 Hinten N 333.
121 Hinten N 406.
122 Vgl. dazu Art. 9 MPG.

204. Sind die Voraussetzungen der Ersatzpflicht in einem Ersatzjahr erfüllt, so besteht die Ersatzpflicht für das *ganze Jahr.*[123] Die Ersatzpflicht besteht nur für ein *halbes Jahr* und die Ersatzabgabe ist nur *zur Hälfte* geschuldet[124], wenn der Ersatzpflichtige nach dem 30. Juni des Ersatzjahres das Schweizerbürgerrecht erwirbt[125] oder vor dem 1. Juli des Ersatzjahres stirbt oder das Schweizerbürgerrecht verliert.[126]

III. Die Ausnahmen der subjektiven Ersatzpflicht

A. Der Grundsatz

205. Die durch die ersatzabgaberechtliche Zugehörigkeit[127], den Bestand der zu ersetzenden Dienstleistungspflicht[128] und die Verwirklichung des ersatzabgaberechtlichen Tatbestandes[129] begründete Ersatzpflicht kann durch besondere Rechtsvorschriften im Einzelfall aufgehoben werden, wodurch eine Ausnahme von der subjektiven Ersatzpflicht entsteht.[130] Diese Ausnahme lässt sich vor dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Rechtsgleichheit nur unter bestimmten objektiven Voraussetzungen vertreten. Solche Voraussetzungen können etwa in der Tatsache bestehen, dass eine an sich ersatzpflichtige Person eine berufliche Tätigkeit ausübt, die denselben Zweck verfolgt und dieselben Risiken, Opfer und Mühen verlangt wie die zu ersetzende Dienstleistung[131]; sie können aber auch in sozialen oder staatsrechtlichen Billigkeitsüberlegungen begründet sein.[132] Nie dürfen sie jedoch zu einer reinen *unbegründeten Privilegierung* einzelner Personen führen.

123 Art. 9 Abs. 1 MPG.
124 Als Berechnungsgrundlage dient die nach Art. 13–21 MPG errechnete Ersatzabgabe; vgl. dazu hinten N 343 ff.
125 Vgl. dazu Art. 3 und 12 ff. des BG über den Erwerb und Verlust des Schweizerbürgerrechts vom 29. September 1952, (AS 1952, 1087), SR 141.0.
126 Vgl. Art. 9 Abs. 2 MPG. Aus Gründen der praktischen Durchführbarkeit und Billigkeit einerseits sowie aus Pietätsgründen andererseits sieht der gegenwärtige Revisionsvorschlag die Aufhebung von Art. 9 Abs. 2 MPG vor. So soll künftig sowohl für das Jahr des Erwerbs und Verlustes des Schweizerbürgerrechts als auch für das ganze Todesjahr die Taxfreiheit gewährt werden (einlässliche Begründung vgl. Bericht zum Vorentwurf vom 25. Januar 1974, 6 f.).
127 Vorne N 190 ff.
128 Vorne N 195 f.
129 Vorne N 199 f.
130 Statt vieler Blumenstein, System, 56 f.; Höhn, Steuerrecht, 52 f. N 10.
131 Hinten N 223.
132 Hinten N 207.

B. Die Arten

Die für den Militärpflichtersatz massgebenden Ausnahmen von der Ersatzpflicht werden in Art. 4 MPG und Art. 2 des Bundesgesetzes über den Militärpflichtersatz der Auslandschweizer vom 14. Dezember 1973[133] abschliessend aufgezählt.

1. Die Ersatzbefreiung bei Invalidität

a) Grundsätzliches

206. Nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MPG ist von der Ersatzpflicht befreit, wer im Ersatzjahr[134] wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen unfähig ist, den für sich und seine Familie notwendigen Lebensunterhalt zu erwerben, und kein hinreichendes Vermögen besitzt.

207. Dieser Vorschrift liegt die Überlegung zugrunde, dass die durch Invalidität bewirkte Unfähigkeit, das Existenzminimum zu erwerben, einen Nachteil darstellt, welcher den durch die Befreiung vom persönlichen Militärdienst erzielten Vorteil mehr als ausgleicht. Es erscheint daher eine Erhebung der Ersatzabgabe aus sozialen wie staatsrechtlichen Gründen nicht mehr gerechtfertigt.[136]

b) Das Subjekt der Ersatzbefreiung nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MPG

208. Subjekt der Befreiung gemäss Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MPG ist der Wehrpflichtige, der wegen seiner *Invalidität* ausserstande ist, den notwendigen *Lebensunterhalt* zu erwerben. Keinen Anspruch auf Ersatzbefreiung geniessen jene Ersatzpflichtigen, welche aus anderen Gründen, wie etwa Arbeitslosigkeit, Inhaftierung und dergleichen, kein ausreichendes Einkommen erzielen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes muss die Invalidität den Ersatzpflichtigen in dem Masse beeinträchtigen, dass dieser nicht mehr in der Lage ist, ein Einkommen zu erzielen, welches die für sich und seine Familie notwendigen Lebenshaltungskosten deckt. Die Ersatzbefreiung setzt damit eine *ursächliche* Verknüpfung zwischen dem Grad der Invalidität und der bis auf das Existenzminimum gedrückten Erwerbsfähigkeit voraus.[137]

133 (AS 1974, 795), SR 661.0.
134 Zum Begriff des Ersatzjahres vgl. die Ausführungen vorne N 203.
135 Zum Begriff des "hinreichenden" Vermögens vgl. Art. 1 Abs. 1 Ziff. 3 MPV.
136 Vgl. dazu BBl 1883 IV 988 sowie die Ausführungen von Lienhart, 68/69.
137 VSA 2/53; VSA 4/79, zit. bei Jeger, 72.

209. Eine generelle Befreiung aller Invaliden, ungeachtet des Grades ihrer Invalidität, liesse sich vor dem Grundsatz der Rechtsgleichheit nicht vertreten.[138] Der Begriff des Invaliden umfasst sowohl den Blinden oder Querschnittgelähmten als auch denjenigen, der wegen eines geringfügigen Gesundheitsschadens eine SUVA-Rente bezieht. Er bietet damit keine ausreichende Gewähr dafür, dass die Invalidität zu einer rechtserheblichen Benachteiligung führt, die eine ungleiche Behandlung im Sinne einer Befreiung von der Ersatzpflicht rechtfertigen würde.

c) Das unter dem Existenzminimum liegende Einkommen

210. Die Invalidität begründet nur dann einen Anspruch auf Ersatzbefreiung, wenn der Ersatzpflichtige unfähig ist, den für sich und seine Familie notwendigen Lebensunterhalt zu erwerben, und er kein für diesen Unterhalt hinreichendes Vermögen besitzt.[139] Dies ist dann der Fall, wenn das Erwerbseinkommen zusammen mit den übrigen Einkünften und einem allfälligen, in eine lebenslängliche Rente umgerechneten Vermögen[140] das am Wohnort des Ersatzpflichtigen massgebende *betreibungsrechtliche Existenzminimum*[141], zuzüglich der durch das Gebrechen entstehenden Lebenshaltungskosten[142], nicht übersteigt. Dabei fallen bei der Beurteilung der Frage, ob dieses Minimum überschritten sei, namentlich die Zuwendungen Dritter[143], der Ertrag aus selbständiger Arbeit der Frau[144] und die Leistungen der Eidg. Invaliden- sowie der Schweizerischen Unfall- und Militärversicherungen ausser Betracht.[145]

138 Vgl. NZZ Nr. 4453 (24. November 1961) sowie den Antrag Meier-Baden (StenBull. NR 1958, 762), die kleine Anfrage Gersosa vom 5. März 1968 und das Postulat Müller-Bern vom 1. Juni 1970, welche eine Ersatzbefreiung aller IV-Rentner bzw. der Blinden und anderer Schwerinvalider forderten.

139 Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MPG.

140 Art. 1 Abs. 1 Ziff. 3 MPV.

141 Zum Begriff des *Existenzminimums* beim MPE: Klaus, E., Existenzminimum in Steuer, Betreibung, Militärpflichtersatz, ZBl. 36 (1935) 351 f., sowie zum betreibungsrechtlichen Existenzminimum statt vieler Fritzsche, H., Schuldbetreibung und Konkurs, Bd. I, 2. Aufl., Zürich 1967, 204–207; Büchi, A., Grundzüge des schw. Schuldbetreibungsrechts, Bd. I, Zürich 1975, 78/89; für den Kt. Zürich vgl. KS der Verwaltungskommission des Obergerichtes des Kt. Zürich an die Bezirksgerichte und die Betreibungsämter über Anpassung der Richtlinien (Erhöhung) für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Notbedarfs (Existenzminimum) an die durch das weitere Ansteigen der Teuerung entstandenen neuen Verhältnisse vom 4. Dezember 1974.

142 Vgl. dazu BGE 95 I 258; 91 I 429.

143 Vgl. hinten N 317 ff.

144 Im Sinne von Art. 191 Ziff. 3 ZGB sowie Art. 1 Abs. 1 Ziff. 6 MPV; vgl. dazu hinten N 323 ff.

145 Art. 1 Abs. 1 Ziff. 3 MPV.

2. Die Ersatzbefreiung wegen Gesundheitsschädigung durch Militärdienst[146]

a) Grundsätzliches

211. Nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. b MPG ist von der Ersatzpflicht derjenige befreit, der im Ersatzjahr[147] wegen Schädigung seiner Gesundheit durch Militärdienst dienstuntauglich geworden, dem Hilfsdienst zugeteilt, vorzeitig im Landsturm oder in der Landwehr eingeteilt oder vom Dienst dispensiert worden ist. Die Bestimmung beruht auf der Überlegung, dass die Gesundheitsschädigung infolge Militärdienstes ein persönliches Opfer darstellt, das den Vorteil der Dienstbefreiung mehr als ausgleicht und deshalb eine zusätzliche Belastung durch die Ersatzabgabe nicht mehr als begründet erscheinen lässt.[148]

212. Unter dem Gesichtspunkt des Militärpflichtersatzes als Mittel zum Ausgleich der wirtschaftlichen Nachteile liesse sich eine solche Ausnahme nicht vertreten.[149] So wäre nicht einzusehen, weshalb das dienstlich erworbene Leiden wirtschaftliche Nachteile mit sich bringt, die eine Ersatzbefreiung als gerechtfertigt erscheinen lassen, der im Zivilleben erlittene Gesundheitsschaden hingegen nicht.[150] Eine Begründung findet die Befreiung von der Ersatzpflicht wegen Gesundheitsschädigung durch Militärdienst vor allem durch die Tatsache, dass das dienstlich erworbene Leiden die Folge einer gesetzlichen Pflichterfüllung darstellt und daher staatsrechtlich schwerer wiegen muss als der im Zivilleben zugezogene Gesundheitsschaden.

b) Das Subjekt der Ersatzbefreiung nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. b MPG

213. Nachdem seit 1. Januar 1964 keine Wehrmänner mehr vorzeitig versetzt werden[151], kommen als Subjekt der Ersatzbefreiung nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. b MPG lediglich die *Dienstuntauglichen*[152], *Hilfsdiensttauglichen*[153] und *Dispensierten*[154]

146 Vgl. dazu vor allem Koebel, F., Die Befreiung vom Militärpflichtersatz wegen Gesundheitsschädigung durch Militärdienst, 3003 Bern, 22. Juli 1975, hrsg. von der EStV, Abt. MPE, ersch. in ASA 44 (1975/76) 225 ff.

147 Vgl. vorne N 203.

148 Koebel, Befreiung vom MPE, 226; so auch zur sinnesgemässen Bestimmung Art. 2 lit. b MPG 1878: Bise/Graf, 13 ff.; Lienhart, 69/70; a.M. Jeger, 63 f.: seiner Meinung nach handelt es sich um eine "rein gefühlsmässige Bestimmung", deren tieferer Grund in der Referendumspolitik von 1878 zu suchen sei.

149 Gl.M. Lienhart, 70; vgl. dazu vorne N 116 ff.

150 Lienhart, 70.

151 Vgl. zur Aufhebung von Art. 35 Abs. 2 MO sowie das BG über die Änderung der Militärorganisation vom 10. Oktober 1969 (AS 1970, 43): BBl 1969 II 1071; vorne N 96.

152 Zu den Untauglichen zählen auch die zeitweise dienstuntauglich Erklärten. Dabei gilt der zeitweise Dienstuntaugliche so lange als untauglich, bis er durch einen neuen UC-Entscheid für tauglich erklärt wird. Vgl. Koebel, Befreiung vom MPE, 226.

153 Zur Ersatzbefreiung des Hilfsdiensttauglichen vgl. BGE 69 I 186.

154 Wer wegen Gesundheitsschädigung durch Militärdienst vom Dienst dispensiert wird, ist nur für die Dauer der Dispensation ersatzfrei (Art. 2 Abs. 3 MPV).

in Betracht.[155] Für diese besteht allerdings nur dann ein Anspruch auf Befreiung von der Ersatzpflicht, wenn ihre Ausmusterung, die Zuteilung zum Hilfsdienst oder die Dispensation auf ein *dienstlich erworbenes* Leiden zurückzuführen ist.[156]

c) Das dienstlich erworbene Leiden

aa) Der Dienstbegriff

214. Der Dienstbegriff im ersatzabgaberechtlichen Sinne umfasst nach Art. 7 Abs. 1 MPG vor allem die Instruktionsdienste und die aktiven Dienste in den Heeresklassen oder beim Hilfsdienst. Als Dienst gelten aber auch die durch den Bundesrat näher zu bezeichnenden freiwilligen und ohne Sold geleisteten[157], militärisch organisierten und geleiteten Ausbildungskurse und Wettkämpfe[158] sowie der durch den Militärdienst verursachte Spitalaufenthalt.[159] Desgleichen bezeichnet das Bundesgericht die tägliche Freizeit und den direkten Weg zwischen Wohnort und Einrückungs- bzw. Entlassungsort des Wehrpflichtigen als Dienst im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Buchst. b MPG.[160]

215. Nicht zum ersatzabgaberechtlichen Dienstbegriff zählt das Gesetz die Teilnahme an der Aushebung, die gemeindeweise Inspektion von Bewaffnung und Ausrüstung, die Nachinspektion, die obligatorische Schiessübung, den Nachschiesskurs oder Verbliebenenkurs sowie die Übungen und Kurse militärischer Vereine und den Vorunterricht.[161] Ebensowenig sind als Militärdienst diejenigen Dienste zu betrachten, die gegen Taggeld oder in einem Beamten-, Angestellten- oder anderen Arbeitsverhältnis geleistet werden.[162]

155 Koebel, Befreiung vom MPE, 226.
156 Koebel, Befreiung vom MPE, 227.
157 Vgl. für Einzelheiten Art. 1 Abs. 1 Ziff. 5 MPV und Art. 35 Abs. 1 der Vf. des EMD vom 24. Dezember 1969 über das militärische Kontrollwesen (Fassung vom 12. Juni 1974 = MA 1974, 41, Buchst. e–s), SMA 70, 697 ff.
158 Art. 7 Abs. 2 Buchst. c MPG.
159 Art. 7 Abs. 2 Buchst. b MPG. Nicht als Spitalaufenthalt gilt die Heimpflege infolge Militärdienstes. Vgl. dazu die Ausführungen: BBl 1958 II 375.
160 Kein Anspruch auf Ersatzbefreiung besteht für den Unfall, der sich auf einem Umweg ereignet. Vgl. dazu BGE 80 I 355; a.M. Jeger, 65.
161 Art. 7 Abs. 3 Buchst. a und b MPG.
162 Art. 7 Abs. 3 Buchst. c MPG.

bb) Kausalzusammenhang zwischen Dienst und Leiden

216. Der Anspruch auf Ersatzbefreiung besteht nur dann, wenn das Leiden dienstlich erworben, d.h. durch den Militärdienst *verursacht* oder *verschlimmert* wurde.[163] Die Ersatzbefreiung nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. b MPG setzt damit einen ursächlichen Kausalzusammenhang zwischen Dienst und Leiden voraus.[164] Dieser muss nachgewiesen oder zumindest wahrscheinlich sein.[165] Eine blosse Möglichkeit des Kausalzusammenhangs genügt nur in dem Fall, in dem der Wehrpflichtige einen schweren Dienstunfall erleidet.[166]

217. Der Kausalzusammenhang zwischen Dienst und Leiden muss nicht unbedingt direkt sein. Es genügt, wenn er sich mittelbar aus dem normalen Lauf der Dinge ergibt, mit anderen Worten *adäquat* ist.[167]

218. Unterbrochen wird der Kausalzusammenhang namentlich dann, wenn der Wehrpflichtige es ablehnt, sich einer erforderlichen, aber risikolosen Operation zu unterziehen, die eine Wiederherstellung des vordienstlichen Gesundheitszustandes erlaubt hätte.[168] Demgegenüber mangelt es am erforderlichen Kausalzusammenhang in den Fällen, in denen der Pflichtige den Grund zur Ausmusterung, zur Versetzung zum Hilfsdienst oder zur Dispensation selbst verursacht hat.[169]

cc) Der Dienst als Ursache oder Verschlimmerungsgrund des Leidens

219. Der Militärdienst ist dann als Ursache des Ausmusterungsleidens anzusehen, wenn der Wehrpflichtige nach ärztlichem Befund vor dem Dienst, in dem er krank wurde, gesund war.[170] Eine dienstliche Verschlimmerung wird demgegenüber angenommen, wenn ein Leiden schon vor Dienstantritt bestand und durch den Militärdienst in dem Masse ungünstig beeinflusst wurde, dass sich eine wesentliche Ver-

163 Art. 2 Abs. 1 MPV.

164 Vgl. dazu BGE 95 I 58; 90 I 49; 85 I 60; 81 I 67; 73 I 392; 55 I 179; 55 I 246.

165 Ein blosses Zusammenfallen einer Krankheit mit dem Dienst (sog. Kontemporaneität) genügt für den erforderlichen Kausalzusammenhang nicht. Vgl. dazu BGE 85 I 60; 91 I 64 sowie den nicht publ. BGE vom 1. Juni 1962 i.S. Kohler.

166 BGE vom 13. März 1959 i.S. Renevier (nicht publ.). Bei der Überprüfung des Kausalzusammenhanges dürfen die Amtsberichte der Militärversicherung herangezogen werden. Sie sind jedoch keineswegs verbindlich. Vgl. auch BGE 55 I 175.

167 Bsp. für adäquaten Kausalzusammenhang: BGE 76 I 140; kein Kausalzusammenhang: BGE vom 27. Oktober 1938 i.S. Bordonzotti (nicht publ.).

168 BGE vom 4. Februar 1966 i.S. Tamorini (nicht publ.).

169 Bsp. BGE 58 I 190 sowie die beiden nicht publ. BGE vom 2. Februar 1939 i.S. Grand und BGE vom 15. März 1946 i.S. Abt.

170 Vgl. Koebel, Befreiung vom MPE, 227 ff., sowie BGE 85 I 60.

schlimmerung einstellte.[171] Wann eine Verschlimmerung des Leidens als wesentlich zu betrachten ist, kann nur von Fall zu Fall unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände entschieden werden.[172]

220. Eine wesentliche Verschlimmerung kann dauernder[173] oder nur vorübergehender Natur sein. Ist sie nur vorübergehend, so besteht der Anspruch auf Ersatzbefreiung lediglich für die Dauer der Verschlimmerung.[174]

d) Vorverschiebung der Untauglichkeit

221. Nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. b MPG können auch diejenigen von der Ersatzpflicht befreit werden, welche wegen eines fortschreitenden Leidens[175], das früher oder später ohnehin zu einer Untauglichkeit geführt hätte, vorzeitig ausgemustert werden. In jenen Fällen besteht der Anspruch auf Ersatzbefreiung für die Jahre, um die die Zuteilung zu den Untauglichen vorverschoben wurde.[176]

e) Rückfallgefahr

222. Eine Ausmusterung kann auch aus prophylaktischen Gründen erfolgen, wenn ernste Befürchtungen bestehen, dass ein beschwerdefreier Wehrpflichtiger durch Militärdienst erneut krank würde.[177] Der vorsichtshalber ausgemusterte Wehrpflichtige wird dann dauernd ersatzfrei, wenn die Rückfallgefahr durch den Dienst verursacht oder wesentlich verschlimmert wurde.[178]

171 Bsp. für eine wesentliche Verschlimmerung: BGE 90 I 49; 85 I 60; 80 I 27; 74 I 54; 73 I 251; 58 I 45. Hat sich der Gesundheitszustand durch den Dienst wesentlich verschlimmert, so wird der Wehrpflichtige auch dann von der Ersatzpflicht befreit, wenn er bereits vor dem Dienst untauglich war. Vgl. dazu BGE 90 I 50; 85 I 60; 81 I 67 sowie die beiden nicht publ. BGE vom 19. Dezember 1958 i.S. Gigon und BGE vom 21. Januar 1961 i.S. Harzenmoser.

172 Vgl. Koebel, Befreiung vom MPE, 6, sowie BGE 74 I 57; 70 II 168; 60 II 132; 58 I 194.

173 Vgl. BGE 90 I 303; 85 I 60 sowie BGE vom 30. Januar 1959 i.S. Frauchinger (nicht publ.).

174 Vgl. BGE 90 I 50 (= Praxis 53, 64); 90 I 303; 85 I 60 (= Praxis 48, 86); 58 I 45 sowie StRev. 19 (1964) 295.

175 Auch "progredientes" Leiden genannt; vgl. dazu Koebel, Befreiung vom MPE, 228.

176 Befreiung vom MPE, 7; vgl. auch BGE vom 15. Oktober 1958 i.S. Bachofner (N.S. Nr. 35); BGE vom 19. Dezember 1958 i.S. Gigon (N.S. Nr. 38) und BGE vom 11. Dezember 1964 i.S. Raymond (N.S. Nr. 64).

177 Koebel, Befreiung vom MPE, 228.

178 Vgl. BGE vom 2. Oktober 1953 i.S. Glauser (nicht publ.) und BGE vom 23. Oktober 1959 i.S. Gähler (N.S. Nr. 46).

3. Die Ersatzbefreiung der Angehörigen einer mit der Armee verwandten Organisation

a) Grundsätzliches

223. Nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. c MPG sind ebenfalls von der Ersatzpflicht befreit diejenigen Wehrpflichtigen, die dem Lehrpersonal der Armee (sog. Instruktionskorps), dem Festungswachtkorps, dem Überwachungsgeschwader oder, unter Befreiung von der persönlichen Dienstleistung[179], dem Grenzwachtkorps oder einem organisierten Polizeikorps angehören. Diese Ausnahme von der subjektiven Ersatzpflicht rechtfertigt sich nach allgemeiner Rechtsanschauung durch die Tatsache, dass die berufliche Tätigkeit jener Wehrpflichtigen unter dem militärdienstlichen Gesichtspunkt als *Äquivalent für die persönliche Dienstleistung* in der Armee und damit als Erfüllung der Wehrpflicht angesehen werden kann.[180]

224. So üben die Angehörigen des Instruktionskorps[181], des Festungswachtkorps[182] und der Überwachungsgeschwader[183] ihren Beruf sowohl in Friedens- als auch in Kriegszeiten unmittelbar in der Armee aus.[184] Dabei tragen sie zum Dienst mit der Truppe und in Offizierskursen eine Uniform[185] und unterstehen einer Reihe von Bestimmungen, die allgemein für den Dienst in der Armee gelten (so z.B. dem Dienstreglement, dem Militärstrafrecht, der Militärgerichtsbarkeit usw.).[186]

225. Ähnlich verhält es sich mit den nach Art. 13 Abs. 1 Ziff. 4 und 5 MO vom Militärdienst befreiten Angehörigen des Grenzwachtkorps und des organisierten Polizeikorps. Diese erfüllen durch ihre Berufsausübung in bewaffneten, militärisch organisierten Verbänden in Friedens- wie in Kriegszeiten Aufgaben, die auch Auf-

179 Art. 13 Abs. 1 Ziff. 4 und 5.

180 Vgl. dazu die Ausführungen: BBl 1958 II 349; StenBull. NR 1958, 758 ff., sowie VerwEntsch. H 28 (1958) Nr. 6, 30 ff. Zur Begründung der ähnlich lautenden Bestimmungen des MPG 1878: BBl 1897 II 682 f.; von Salis, Bundesstaatsrecht, II, 24 N 1283, sowie Lienhart, 67; Jeger, 52; von Harling, 26.

181 Als *Instruktionskorps* sind die als Instruktoren gewählten Offiziere und Unteroffiziere zu verstehen, welche die militärische Ausbildung in den Rekruten- und Kaderschulen leiten oder zu Dienstleistungen in der Militärverwaltung und als Instruktionsoffizier als Verteidigungsattaché einer schweizerischen Botschaft abkommandiert werden. Vgl. dazu Art. 2 Abs. 2 und 3 der VO über das Instruktionskorps vom 17. Dezember 1973, (AS 1973, 2106), SR 512.41.

182 Das *Festungswachtkorps* ist der Abt. für Genie und Festung unterstellt und bildet damit einen Bestandteil der Armee. Vgl. dazu Art. 1 des BRB betr. das Festungswachtkorps vom 23. Dezember 1958, (AS 1958, 1350; 1970, 465), SR 513.216, sowie SMA 70, 563.

183 Unter den Angehörigen des *Überwachungsgeschwaders* sind die Militärberufsflieger zu verstehen. Vgl. dazu BRB über den Flugdienst der Militärberufsflieger (Militärberufsfliegerordnung) vom 27. Dezember 1967, (AS 1967, 2019), SR 512.272; SMA 70, 1498.

184 VerwEntsch. H 28 (1958) Nr. 6, 32/33.

185 Art. 20 der VO über das Instruktionskorps vom 17. Dezember 1973, SR 512.41.

186 Vgl. dazu Art. 4 ff. der VO über das Instruktionskorps vom 17. Dezember 1973, SR 512.41.

gaben der Armee sein können.[187] Währenddem das Grenzwachtkorps die Zollgrenzen überwacht und den Zolldienst sichert[188], haben die organisierten Polizeikorps vor allem in Friedenszeiten für die Handhabung von Ruhe und Ordnung zu sorgen.

226. Aufgrund dieser Feststellung erscheint eine Ersatzbefreiung der Angehörigen dieser mit der Armee verwandten Organisationen nicht nur als sachlich gerechtfertigt, sondern als ein Gebot der Billigkeit[189], zumal ihre Berufsausübung der Erfüllung der Wehrpflicht durch persönliche Militärdienstleistung gleichkommt und daher eine rechtsungleiche Privilegierung jener Wehrpflichtigen gegenüber den übrigen ausgeschlossen ist.[190]

227. Demgegenüber lässt sich eine generelle Ersatzbefreiung aller wegen ihrer beruflichen Tätigkeit oder kraft ihres Amtes nach Art. 13 MO vom Militärdienst befreiten Wehrpflichtigen vor der Verfassung nicht vertreten.[191] Diese Dienstbefreiten üben ihren Beruf weder unmittelbar in der Armee noch in einem bewaffneten, militärisch organisierten Verband aus. Ihre Tätigkeiten und Funktionen können daher vom militärdienstlichen Standpunkt aus nicht als Äquivalent für den Militärdienst angesehen werden.[192] Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass diese Dienstbefreiten Funktionen erfüllen, die zur Aufrechterhaltung der lebenswichtigen staatlichen Aufgaben notwendig sind.[193] Entscheidend für die Ersatzbefreiung ist einzig die militärische Landesverteidigung im Sinne der in Art. 18 der Bundesverfassung verankerten allgemeinen Wehrpflicht.[194] Eine Ersatzbefreiung lässt sich in diesem Sinne daher nur dann rechtfertigen, wenn der für die Befreiung in Frage stehende Dienst militärische Aufgaben erfüllt, die mit denselben Opfern, Mühen und Risiken verbunden sind, wie sie dem persönlichen Dienst in der Armee entsprechen.[195]

b) Das Subjekt der Ersatzbefreiung nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. c MPG

228. Als Subjekt der Ersatzbefreiung nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. c MPG kommen die Wehrpflichtigen in Betracht, die im Ersatzjahr dem Lehrpersonal der Armee, dem Festungswachtkorps, dem Überwachungsgeschwader, dem Grenzwachtkorps

187 VerwEntsch. H 28 (1958) Nr. 6, 33.
188 Art. 137/38 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925, (AS 42, 287 und BS 6, 465), SR 631.0.
189 Vgl. BBl 1958 II 349.
190 VerwEntsch. H 28 (1958) Nr. 6, 33.
191 VerwEntsch. H 28 (1958) Nr. 6, 34/35.
192 Vgl. Jeger, 56 f.
193 Brunner, Landesverteidigung, 103; ders., Heereskunde, 91.
194 Burckhardt, Komm. 138, sowie vorne N 89.
195 VerwEntsch. H 28 (1958) Nr. 6, 35.

oder einem organisierten Polizeikorps angehören. Dabei gelten als Angehörige des organisierten Polizeikorps alle jene Wehrpflichtigen, welche aufgrund gesetzlicher Vorschriften des Bundes, der Kantone oder der Gemeinden vollamtlich[196] im eigentlichen Polizeidienst tätig sind.[197] In Frage kommen somit sowohl die Angehörigen der kantonalen wie auch der kommunalen Polizeikorps.[198] Für die Dienstbefreiung und damit auch für die Ersatzbefreiung fallen Flurwächter, Bannwarte, Gemeindeweibel usw. ausser Betracht.[199]

c) Der Anspruch auf Ersatzbefreiung

229. Der Anspruch auf Ersatzbefreiung entsteht für die Angehörigen des Instruktionskorps, des Festungswachtkorps und des Überwachungsgeschwaders in dem Zeitpunkt, in dem diese dem entsprechenden Verband durch Nomination beitreten. Massgebend sind dabei die Bestimmungen, wie sie auf den Bundesbeamten Anwendung finden.[200]

230. Demgegenüber haben die Angehörigen des Grenzwachtkorps und der organisierten Polizeikorps erst dann einen Ersatzbefreiungsanspruch, wenn sie die Rekrutenschule bestanden haben[201] und ihnen die Befreiung vom Militärdienst auf Gesuch hin durch das Eidgenössische Militärdepartement (EMD) mittels formellen Verwaltungsaktes zugestanden wurde.[202] Dabei steht der Ersatzabgabebehörde nicht mehr das Recht zu, die Enthebung von der Militärdienstpflicht auf ihre materielle Richtigkeit zu prüfen.[203] Hat ein Wehrpflichtiger daher infolge der Enthebung von der Erfüllung der Militärdienstpflicht, die sich formell auf Art. 13 Abs. 1 Ziff. 4 MO stützt, den gesetzlichen Militärdienst nicht geleistet, so kann dieser selbst dann nicht mehr ersatzpflichtig werden, wenn die Voraussetzungen der Dienstbefreiung nicht erfüllt sind.[204]

196 Als Vollamt gilt die ausschliessliche Ausübung der betr. Tätigkeit von wenigstens sieben Stunden am Tag während des ganzen Jahres. Art. 2 Abs. 1 (Satz 2) der VO über die Dienstbefreiung vom 7. Juli 1953, (AS 1953, 568; 1956, 1266), SR 511.31, sowie SMA 70, 805 f.

197 Art. 8 der VO über die Dienstbefreiung vom 7. Juli 1953, SR 511.31.

198 Das Polizeiwesen gehört aufgrund der BV zur Domaine der Kantone und Gemeinden, weshalb nur kantonale und kommunale Polizeikorps gemeint sein können.

199 Art. 8 (Satz 2) der VO über die Dienstbefreiung vom 7. Juli 1953, SR 511.31.

200 Vgl. dazu BG über das Dienstverhältnis der Bundesbeamten vom 30. Juni 1927, (AS 43, 439 und BS 1, 489), SR 172.221.10. Entsprechende Verweise: Art. 6 und 7 des BRB über den Flugdienst der Militärberufsflieger vom 27. Dezember 1967, SR 512.272; Art. 4 der VO über das Instruktionskorps vom 17. Dezember 1973, SR 512.41; Art. 3 des BRB betr. das Festungswachtkorps vom 23. Dezember 1958, SR 513.216.

201 Art. 14 MO.

202 Art. 13 Abs. 2 MO (eingeführt durch Ziff. I des BG vom 21. Dezember 1960, in Kraft seit 10. April 1960, AS 1961, 231, 243; Art. 1 Abs. 1 Buchst. a).

203 Vgl. dazu BGE 62 I 254.

204 BGE 62 I 254, zit. bei Jeger, 54.

4. Die Ersatzbefreiung der Angehörigen eines im Kriegsbetrieb stehenden Betriebes

a) Grundsätzliches

231. Nach Art. 4 Abs. 2 MPG sind im weiteren auch die Wehrpflichtigen ersatzfrei, welche im Ersatzjahr als Angehörige eines im Kriegsbetrieb stehenden Betriebes während mindestens 30 Tagen dem Militärstrafrecht unterstellt sind. Dieser Bestimmung liegt die Überlegung zugrunde, dass die in einem militarisierten Betrieb tätigen Personen durch die Unterstellung unter das Militärgesetz und der damit verbundenen teilweisen Aufhebung des Arbeitsrechtes im Interesse der Landesverteidigung einer erhöhten Disziplin unterworfen sind, die zumindest in Friedenszeiten eine Ersatzbefreiung als gerechtfertigt erscheinen lässt.[205]

b) Das Subjekt der Ersatzbefreiung nach Art. 4 Abs. 2 MPG

232. Im Gegensatz zur ursprünglichen Bestimmung, wonach lediglich die Eisenbahn- und Dampfschiffangestellten ersatzfrei waren[206], sind heute die Mitarbeiter aller aufgrund des Art. 201 MO zum Kriegsbetrieb erklärten Unternehmungen von der Ersatzpflicht befreit.[207] Es fallen somit für die Ersatzbefreiung nach Art. 4 Abs. 2 MPG nicht nur die Angehörigen der staatlich konzessionierten Verkehrsunternehmungen (wie SBB, PTT usw.), sondern auch diejenigen der Militäranstalten und Militärwerkstätten in Betracht.[208]

c) Der Ersatzbefreiungsanspruch

233. Der Anspruch auf Ersatzbefreiung nach Art. 4 Abs. 2 MPG besteht unter dem Vorbehalt, dass die Bundesversammlung nicht von ihrer Ermächtigung Gebrauch macht, für Jahre, in denen der grösste Teil der Truppen des Auszuges durch aktiven Dienst beansprucht wird, die Ersatzabgabe zu erhöhen.[209] In diesem Falle schuldet der dem militarisierten Betrieb angehörende Wehrpflichtige den Militärpflichtersatz lediglich im Ausmass der verfügten Erhöhung.[210]

205 Vgl. zur ausführlichen Begründung: BBl 1958 II 349; StenBull. NR 1958, 759 und 762.
206 Vgl. dazu Art. 2 lit. d MPG 1878 (BS 5, 157) sowie Bise/Graf, 16.
207 Vgl. BBl 1958 II 348/49; StenBull. NR 1958, 759 ff.
208 Art. 201 MO.
209 Art. 4 Abs. 2 MPG in Verbindung mit Art. 21 MPG.
210 Art. 21 Abs. 2 MPG.

5. Die Ersatzbefreiung wegen Landesabwesenheit

a) Die Sonderregelung für Auslandschweizer[211]

aa) Der verfassungsrechtliche Grundsatz

234. Aus der Tatsache, dass die Wehrpflicht an den Besitz des Schweizerbürgerrechts anknüpft[212] und sich der Militärpflichtersatz aus der allgemeinen Wehrpflicht ableitet[213], ergibt sich, dass mit der Wohnsitznahme im Ausland die Ersatzpflicht ebensowenig hinfällig wird wie die Militärdienstpflicht.[214] Die im Ausland wohnhaften Schweizer, die ihre Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönliche Dienstleistung erfüllen, haben deshalb wie die in der Schweiz wohnenden Wehrpflichtigen grundsätzlich den Militärpflichtersatz zu zahlen.[215]

bb) Die Rechtfertigung der Ausnahmebestimmung

235. Die Durchführung dieses Grundsatzes erscheint nun aber dann als problematisch, sobald es darum geht, ihn vorbehaltlos auch auf jene Schweizerbürger anzuwenden, die sich ausserhalb der Grenzen der Eidgenossenschaft für längere Zeit oder für dauernd niedergelassen haben.[216] So leben die Auslandschweizer im Vergleich zu den in der Schweiz wohnenden Wehrpflichtigen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht in ganz verschiedenartigen Verhältnissen. In *tatsächlicher* Hinsicht machen es namentlich die familiären, beruflichen und geographischen Umstände oftmals unmöglich, in der Schweiz Instruktionsdienst zu leisten und die Inspektions- und Schiesspflicht zu erfüllen.[217] In *rechtlicher* Hinsicht ist der Aus-

211 Vgl. dazu die Ausführungen: Kurz, Militärdienst im Ausland, 367 ff.; Hunzinger, MPE, 197 ff.; Wiederkehr, 21 ff.; Nicolet, M.A., MPE und Auslandschweizer, Echo, 42. Jg. (1962), 17 ff.; Grosheinz, P., Die Neuordnung des MPE, Echo, 38 Jg. (1958), 11 ff.; Hartmann, Karl, Problematische Neuordnung des MPE, in: StRev. 3 (1948) 510/11; Wüst, 20 ff.

212 Vorne N 191.

213 Vorne N 94.

214 Vgl. dazu BBl 1958 II 346/47; BBl 1973 I 1185 ff.

215 Vgl. dazu hinten N 277 ff.

216 Vgl. dazu BBl 1973 I 1185 ff. sowie BBl 1965 II 419 ff.

217 In Friedenszeiten sind die im Ausland wohnhaften Schweizer vom Instruktionsdienst, von der Teilnahme an der Ausrüstungsinspektion und von der Erfüllung der ausserdienstlichen Schiesspflicht befreit. Es steht ihnen jedoch frei, mit ihrer Heeresklasse in der Heimat Schulen und Kurse zu besuchen. Vgl. Art. 1 des Beschlusses der B'Vers. über den Militärdienst der im Ausland wohnenden Schweizer vom 8. Dezember 1961 (AS 1961, 1151), SR 519.3, sowie Art. 1 ff. des BRB über den Militärdienst der Auslandschweizer und Doppelbürger vom 17. November 1971 (AS 1971, 1645), SR 511.13. Über die Pflicht zur Einrückung in Kriegszeiten: Art. 1 ff. des BRB über die Einrückungspflicht der im Ausland wohnenden Schweizer bei Kriegsmobilmachung der Armee vom 26. Dezember 1961 (AS 1961, 1157), SR 519.31; vgl. dazu auch die Ausführungen von Kurz, Militärdienst im Ausland, 368 f.

landschweizer zwei voneinander unabhängigen Rechtsordnungen unterworfen, nämlich derjenigen des Heimatstaates und derjenigen des Wohnsitzstaates.[218] Obschon das Heimatrecht für die Beurteilung der Staatsangehörigkeit und gewisser daraus sich ergebender Rechte und Pflichten gilt, untersteht der Auslandschweizer in erster Linie der Gesetzgebung des Wohnsitzstaates, so in bezug auf das Steuerrecht, die Sozialversicherung, das Niederlassungs- und Aufenthaltsrecht u.a.m.

236. Mit der Fortdauer des Auslandaufenthaltes gewinnen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse des ausländischen Wohnsitzstaates naturgemäss für den Auslandschweizer an Bedeutung und lassen die dem Bürgerrecht anhaftenden Obliegenheiten in den Hintergrund treten.[219] Es muss deshalb nicht verwundern, dass sowohl die vor 1960 gültige Regelung, nach der alle Auslandschweizer ersatzpflichtig waren[220], als auch die bis 1974 geltende Bestimmung, wonach die Schweizer im Ausland im Auszugsalter während acht und im Landsturmalter während fünf Jahren die Ersatzabgabe zu zahlen hatten[221], immer wieder Anlass zu Auseinandersetzungen gaben und die Beziehungen zu den heimatlichen Behörden trübten.[222] Dies war um so unangenehmer, als die schweizerischen Behörden im Ausland keine Handhabe hatten, dem Gesetz Nachachtung zu verschaffen und daher auf den guten Willen des Auslandschweizers angewiesen waren.[223]

237. Mit dem Erlass des Bundesgesetzes über den Militärpflichtersatz der Auslandschweizer vom 14. Dezember 1973[224] wurde deshalb für die Auslandschweizer eine Sonderregelung geschaffen, die sowohl dem Verfassungsgrundsatz der allgemeinen Wehrpflicht[225] als auch den besonderen, beim dauernd im Ausland niedergelassenen Auslandschweizer herrschenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnissen Rechnung trägt.[226] Nach dieser Regelung sind die vorübergehend landesabwesenden Schweizer ersatzabgaberechtlich den Inlandschweizern gleichgestellt und die im Ausland dauernd niedergelassenen Auslandschweizer von der Ersatzpflicht befreit.[227] Damit sollen nicht zwei Kategorien von Auslandschweizern geschaffen werden, sondern lediglich diejenigen von den wirklichen Auslandschweizern unterschieden werden, die für kurze Zeit (Lehr- und Wanderjahre, Montagearbeiten usw.) im Ausland weilen.[228]

218 BBl 1973 I 1187.
219 Vgl. dazu Hunzinger, MPE, 200 f.; Wüst, 20 f.; Kurz, Militärdienst im Ausland, 367/68.
220 Art. 1 Abs. 1 MPG 1878; BS 5, 157 (aufgehoben durch Art. 48 Abs. 2 Buchst. a MPG).
221 Art. 5 MPG (aufgehoben durch Art. 3 Abs. 1 des BG vom 14. Dezember 1973 über den MPE der Auslandschweizer; SR 661.0).
222 BBl 1973 I 1187, 1958 II 347, sowie Wüst, 20.
223 BBl 1973 I 1187.
224 (AS 1974, 795); SR 661.0; nach Abs. 2 des BRB vom 10. April 1974 (AS 1974, 797), in Kraft seit 1. Januar 1974.
225 Zur verfassungsrechtlichen Überprüfung der gesetzlichen Regelung des MPE der Auslandschweizer vgl. Wüst, 21–23.
226 Vgl. dazu BBl 1973 I 1186 ff.
227 BBl 1973 I 1188.
228 Vgl. dazu Wüst, 20; Grosheinz, P., Die Neuordnung des MPE, Echo, 38 Jg. (1958), 11/12; Hunzinger, MPE, 200; Wiederkehr, 24.

cc) Die verfassungsrechtliche Grundlage der Sonderregelung für Auslandschweizer

238. Die Verfassungsgrundlage des Bundesgesetzes über den Militärpflichtersatz der Auslandschweizer bildet Art. 45bis der Bundesverfassung.[229] Dieser ermächtigt den Bund unter anderem, auf dem Gebiet der militärischen Rechte und Pflichten in Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse der Auslandschweizer Bestimmungen zu erlassen.[230] Das nämliche Bundesgesetz stellt in diesem Sinne ein Ausführungsgesetz zu diesem Verfassungsartikel dar.[231]

b) Die Ersatzbefreiung der Auslandschweizer

aa) Der ersatzabgaberechtliche Begriff des Auslandschweizers[232]

239. Auslandschweizer sind im Sinne des Bundesgesetzes über den Militärpflichtersatz der Auslandschweizer die wehrpflichtigen Schweizer, die im Ausland ihren Wohnsitz[233] haben, oder solche, die – obwohl sie nicht im Ausland wohnen (wie z.B. Studenten, Monteure, Entwicklungshelfer, Entsandte von Firmen) – bei einer Botschaft oder einem Konsulat militärisch angemeldet[234] sind.[235] Eine Ausnahme machen jene, die wohl im Ausland wohnen, sich jedoch militärisch in der Schweiz anzumelden und hier ihre dienstlichen Obliegenheiten zu erfüllen haben.[236] Es handelt sich dabei um im Ausland wohnende schweizerische Grenzgänger[237] und um solche, die in benachbarten ausländischen Grenzorten in eidgenössischen Be-

229 Angen. in der Volksabstimmung vom 16. Oktober 1966 (Erwahrungsbeschluss vom 19. Dezember 1966 – AS 1966, 172; BBl 1963 II 385, 1966 II 633).
230 Art. 45bis Abs. 2 BV.
231 Vgl. dazu BBl 1973 II 1188.
232 Vgl. dazu BBl 1973 II 1190/91.
233 Wohnsitz im Ausland haben im ersatzabgaberechtlichen Sinne nicht nur jene Schweizerbürger, die entsprechend dem zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff (Art. 23 Abs. 1 ZGB) den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen mit der Absicht dauernden Verbleibens an einen bestimmten Ort ausserhalb der schweizerischen Landesgrenzen verlegen, sondern auch solche, welche während mehr als sechs Monaten zur Besatzung von Hochsee- oder Rheinschiffen oder zu einer ausländischen Truppe gehören, deren ausländischer Standort einem raschen Wechsel unterworfen ist. Vgl. dazu die Ausführungen von Jung, 361 ff., sowie hinten N 279.
234 Stellungs- und Wehrpflichtige, die im Besitze eines Auslandurlaubes sind, haben sich spätestens innerhalb eines Monates nach ihrer Ankunft am Wohn- oder Aufenthaltsort persönlich oder schriftlich bei der schweizerischen Vertretung anzumelden. Art. 35 der VO über das militärische Kontrollwesen vom 23. Dezember 1969, SR 511.21.
235 Art. 1 Abs. 2 Satz 1 des BG über den MPE der Auslandschweizer vom 14. Dezember 1973, SR 661.0.
236 Art. 1 Abs. 2 Satz 2 des BG vom 14. Dezember 1973.
237 Art. 43 Abs. 1 Buchst. b der VO über das militärische Kontrollwesen vom 23. Dezember 1969; SR 511.21.

trieben tätig sind[238], sowie um Schweizerbürger in den Enklaven Büsingen und Campione.[239]

bb) Die Voraussetzungen der Ersatzbefreiung

Der Auslandschweizer, der im Ersatzjahr wenigstens sechs Monate im Ausland Wohnsitz hat oder militärisch angemeldet ist, hat unter den folgenden alternativen Voraussetzungen Anspruch auf Ersatzbefreiung.[240]

a. Dauernder Wohnsitz im Ausland

240. Von der Ersatzpflicht ist der Auslandschweizer befreit, sofern er zu Beginn des Ersatzjahres seit mehr als drei Jahren ununterbrochen im Ausland wohnt.[241] Unerheblich ist dabei, ob der Wehrpflichtige während dieser Frist ein und denselben ausländischen Wohnsitz innehatte.[242] Schliesslich vermag auch der Auslandaufenthalt für diejenigen wehrpflichtigen Schweizer einen Anspruch auf Befreiung zu begründen, welche der Besatzung eines Hochsee- oder Rheinschiffes angehören, deren ausländischer Standort einem dauernden Wechsel unterworfen ist.[243] Entscheidend ist somit für die Ersatzbefreiung wegen dauernden Wohnsitzes im Ausland lediglich die Tatsache, dass der Auslandschweizer während der vorgeschriebenen Zeitdauer den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen ausserhalb der Grenzen der Eidgenossenschaft verlegt hat.[244]

241. War der Wehrpflichtige schon früher im Ausland wohnhaft, so werden die früheren Auslandjahre insoweit auf die Frist von drei Jahren angerechnet, als sie die Zahl der Jahre übersteigen, die derselbe Wehrpflichtige inzwischen in der Schweiz verbracht hat.[245]

b. Dienstleistung oder Entrichtung einer Ersatzabgabe im Ausland

242. Von der Ersatzpflicht ist der Auslandschweizer auch dann befreit, wenn er im Ersatzjahr Militärdienst in der Armee seines ausländischen Wohnsitzstaates zu

238 Art. 43 Abs. 1 Buchst. c der VO vom 23. Dezember 1969.
239 Art. 43 Abs. 1 Buchst. d der VO vom 23. Dezember 1969.
240 Art. 2 Abs. 1 des BG über den MPE der Auslandschweizer vom 14. Dezember 1973, SR 661.0.
241 Art. 2 Abs. 1 Buchst. a des BG vom 14. Dezember 1973.
242 Vgl. dazu BBl 1958 II 372 f.
243 Vgl. BGE 74 III 18.
244 Vgl. dazu Jung, 361.
245 Art. 2 Abs. 2 des BG vom 14. Dezember 1973.

leisten oder eine dem Militärpflichtersatz entsprechende Abgabe zu zahlen hat.[246] Nach dem Wortlaut des Gesetzes muss es sich dabei um die Erfüllung einer Verpflichtung handeln, die der ausländische Wohnsitzstaat dem Auslandschweizer kraft seiner Territorialhoheit *obligatorisch* auferlegt.[247] Erbringt der Wehrpflichtige seine Dienst- oder Ersatzleistung im Ausland freiwillig, so kann er sich damit nicht von seiner auf dem Schweizerbürgerrecht beruhenden Ersatzpflicht befreien.[248]

243. Die Bezahlung einer Ersatzabgabe im Ausland berechtigt erst dann zur Befreiung von der schweizerischen Ersatzpflicht, wenn die ausländische Abgabe entsprechend dem schweizerischen Militärpflichtersatz anstelle des persönlichen Militärdienstes erhoben wird.[249] Dies dürfte selten der Fall sein, da lediglich Bolivien, Ecuador, Kolumbien, Paraguay und Portugal eine solche Abgabe kennen.[250]

244. Der Anspruch auf Ersatzbefreiung infolge Militärdienstleistung oder Bezahlung einer Ersatzabgabe im Ausland besteht lediglich für das Jahr, in dem der wehrpflichtige Schweizer die befreiende Leistung effektiv erbracht hat.[251] Wird der Wehrpflichtige nach dem Recht des ausländischen Wohnsitzstaates zur einmaligen Militärdienstleistung mit anschliessender Versetzung in die Personalreserve verpflichtet, so kann er sich nicht für jene Jahre von der Ersatzpflicht befreien, in denen er der ausländischen Armee nur zur Verfügung steht.[252]

c. Schweizer Doppelbürger im Ausland[253]

aa. Die gesetzliche Befreiung

245. Schliesslich sind auch die Auslandschweizer von der Ersatzpflicht befreit, die im Ersatzjahr als Bürger eines ausländischen Wohnsitzstaates der Armee dieses Staates zur Verfügung stehen, nachdem sie in dieser Armee die ordentlichen Dienste geleistet haben.[254] Im Unterschied zu den wehrpflichtigen Schweizern, die ausschliesslich das Schweizerbürgerrecht besitzen, sind die im Ausland wohnhaften Schweizer Doppelbürger auch dann ersatzfrei, wenn sie den Militärdienst in ihrem

246 Art. 2 Abs. 1 Buchst. b des BG vom 14. Dezember 1973.
247 Vgl. dazu BBl 1958 II 373; VerwEntsch. H 2 (1928) Nr. 74, 22 ff., sowie den Komm. zum ähnlich lautenden Art. 2 lit. c MPG 1878 bei Bise/Graf, 78 f.; Jeger, 58 ff.
248 Zum Problem des freiwilligen Eintrittes in fremden Militärdienst vgl. Bachofner, 71 ff.
249 Art. 2 Abs. 1 Buchst. b des BG vom 14. Dezember 1973.
250 Nach Auskunft der EStV, Abt. MPE.
251 Vgl. BBl 1958 II 373.
252 BBl 1958 II 373.
253 Vgl. dazu Wiederkehr, 25–27; Bachofner, 76 ff.; Probst, R., Zwischenstaatliche Abgrenzung der Wehrpflicht, (Diss. Bern 1955), 25/26; Kurz, Militärdienst im Ausland, 369 ff.; Hool, F., Les effets de la double nationalité en droit suisse, (Diss. Neuenburg 1949), 36 ff., sowie vorne N 196 f.
154 Art. 2 Abs. 1 Buchst. c des BG vom 14. Dezember 1973, SR 661.0.

zweiten Heimatstaat freiwillig leisten.[255] Ihr Anspruch auf Ersatzbefreiung entsteht in dem Jahr, in dem sie in der nationalen Armee[256] ihres zweiten Heimatstaates effektiv Dienst tun. Er bleibt überdies auch für alle späteren Jahre bestehen, in denen die Doppelbürger nach Leistung der ordentlichen Dienste der Armee in der Weise zur Verfügung stehen, wie es nach der Gesetzgebung jenes Staates von gleichaltrigen Bürgern verlangt wird.[257] Ergibt sich später, dass der Schweizerbürger das Bürgerrecht des Staates, in dessen Armee er Militärdienst geleistet hat, nicht oder nicht mehr besitzt, so ist er wieder voll wehrpflichtig und damit, unter Vorbehalt einer Ersatzbefreiung infolge dauernder Landesabwesenheit[258], ersatzpflichtig.[259]

bb. Zwischenstaatliche Vereinbarungen

In Abweichung von den eben behandelten gesetzlichen Bestimmungen über die Ersatzbefreiung der Schweizer Doppelbürger hat die Schweiz mit *Frankreich* und den *Vereinigten Staaten von Amerika* zwischenstaatliche Vereinbarungen getroffen:

246. Nach dem Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich betreffend den Militärdienst der Doppelbürger vom 1. August 1958[260] ist der französisch-schweizerische Doppelbürger von der Ersatzpflicht befreit, wenn er bei Vollendung des 19. Altersjahres Wohnsitz in Frankreich[261] oder, bei Wohnsitz in einem Drittstaat, damals die Erklärung abgegeben hat, seine militärischen Pflichten in Frankreich erfüllen zu wollen.[262] Verlegt derselbe Doppelbürger seinen Wohnsitz später in die Schweiz, so bleibt er noch während zweier Jahre ersatzfrei, wenn er in der französischen Armee keinen Militärdienst geleistet hat.[263] Erfüllt der Doppelbürger die seiner Altersklasse in Frankreich obliegenden Dienste, so ist er bei Wohnsitznahme in der Schweiz während fünf Jahren oder bis zum vollendeten 30. Altersjahr von der Ersatzpflicht befreit.[264]

255 Vgl. dazu BBl 1958 II 374 sowie Wiederkehr, 26; Kurz, Militärdienst im Ausland, 371; Bachofner, 82.
256 Zum Begriff der nationalen Armee vgl. die Ausführungen von Bachofner, 82 ff.; Hool, a.a.O., 38 ff.
257 Vgl. BBl 1958 II 373.
258 Vorne N 240.
259 Art. 9 des BRB über den Militärdienst der Auslandschweizer und der Doppelbürger vom 17. November 1971, (AS 1971, 1645), SR 511.13.
260 Abk. vom 1. August 1958 zwischen der Schweiz und Frankreich betr. den Militärdienst der Doppelbürger, (AS 1959, 213), SR 0.141.134.92; SMA 70, 822 (Genehmigung durch BB vom 4. Dezember 1958; AS 1959, 211; SMA 70, 821; in Kraft seit 23. März 1959).
261 Art. 2 § 1 Satz 1 des Abkommens vom 1. August 1958.
262 Art. 2 § 2 Satz 1 des Abkommens vom 1. August 1958.
263 Art. 3 § 2 des Abkommens vom 1. August 1958.
264 Art. 3 § 3 des Abkommens vom 1. August 1958.

247. Der in den Vereinigten Staaten von Amerika geborene Schweizer Doppelbürger schuldet schliesslich aufgrund des Staatsvertrages vom 11. November 1937[265] keine Ersatzabgabe, solange er in den USA seinen Wohnsitz hat oder sich nur vorübergehend, jedoch nicht mehr als zwei Jahre in der Schweiz aufhält.[266]

IV. Dauer der Ersatzpflicht

248. Die Dauer der Ersatzpflicht richtet sich entsprechend der Natur und Funktion des Militärpflichtersatzes nach der Dauer der Militärdienstpflicht.[267] Sie beginnt in dem Jahr, in dem der ersatzpflichtige Schweizerbürger das 20. Altersjahr vollendet, und dauert bis zu dem Jahr, in dem das 50. Altersjahr vollendet wird.[268] Wehrpflichtige, die zu Beginn des Ersatzjahres das 50. Altersjahr überschritten haben, sind nicht mehr ersatzpflichtig[269], obschon die Offiziere noch bis zum 55. Altersjahr wehrpflichtig bleiben.[270]

249. Massgebend für die Dauer der Ersatzpflicht ist die gesetzliche Altersgrenze, welche die Militärdienstpflicht entstehen bzw. enden lässt. Wird die Altersgrenze für die Dienstpflicht für einzelne Jahre[271] oder generell durch Revision der MO neu festgelegt, so muss konsequenterweise auch die Ersatzpflicht entsprechend angepasst werden.

265 Vertrag vom 11. November 1937 zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über die militärischen Pflichten gewisser Personen, die Doppelbürger sind, (AS 11, 588), SR 0.141.133.6.

266 Art. 1 Satz 1 und 2 des Vertrages vom 11. November 1937.

267 Vgl. dazu vorne N 195.

268 Art. 1 Abs. 2 MO (Fassung gemäss Ziff. I des BG vom 21. Dezember 1960, in Kraft seit 10. April 1961; AS 1961, 231, BBl 1960 II 389) in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 MO und Art. 1 MPG. Seit dem Erlass des BB über den MPE der Wehrpflichtigen im Landsturmalter vom 9. Oktober 1964 (AS 1964, 898), in Kraft seit 1. Januar 1964, unterstehen auch die Wehrpflichtigen im Landsturmalter der Ersatzpflicht.

269 Art. 3 MPG in Verbindung mit Art. 1 des BB vom 9. Oktober 1964. Der Revisionsentwurf sieht deshalb neu einen Art. 4 Abs. 1 Buchst. d MPG vor, welcher die Wehrpflichtigen von der Ersatzpflicht befreit, die im Ersatzjahr das 51. Altersjahr überschreiten oder überschritten haben. Vgl. Bericht zum Vorentwurf vom 25. Januar 1974, 15 ff.

270 Art. 1 Abs. 2 MO.

271 Im Zustand der bewaffneten Neutralität und im Krieg kann der BR die Aushebung und Einberufung diensttauglicher Angehöriger jüngerer Jahrgänge anordnen. Art. 204 MO (Fassung gemäss Art. 1 Abs. 1 und 2 des BG vom 1. April 1949, in Kraft seit 1. Januar 1950, AS 1949 II, 1491, 1503 Art. 1; BBl 1948 II 877).

§ 10 *Auswirkungen der Ersatzpflicht auf Drittpersonen*

I. Grundsätzliches

250. In Abweichung vom Grundsatz, wonach die aus dem Ersatzabgabeverhältnis fliessenden materiellen und verfahrensrechtlichen Verpflichtungen lediglich gegenüber dem Ersatzabgabesubjekt geltend gemacht werden können, werden in bestimmten, vom Gesetz umschriebenen Fällen auch Drittpersonen zu ersatzabgaberechtlichen Verpflichtungen herangezogen.[272] Da sich eine solche Beteiligung von Drittpersonen, denen die Voraussetzungen der subjektiven Ersatzpflicht fehlen, rechtlich nicht begründen lässt, muss ihre Rechtfertigung vor allem in fiskalisch motivierten Überlegungen erblickt werden, welche die Sicherung der Ersatzabgabeforderungen bezwecken.[273]

II. Abgabennachfolge der Erben

251. Nach Art. 6 Abs. 1 MPG treten bei Tod des Ersatzpflichtigen die *Erben* an dessen Stelle in die Ersatzpflicht ein.

A. Eintritt der Erben in die Ersatzpflicht des Erblassers

1. Die Abgabennachfolge

252. Diese Abgabennachfolge äussert sich in einer materiellen und in einer formellen Seite.[274]

Materiell bedeutet die Abgabennachfolge, dass die Erben für sämtliche Ersatzabgabenbeträge haften, welche der Erblasser bis zum Todestag geschuldet, jedoch nicht bezahlt hat.[275] Dabei fallen nicht nur die rechtskräftig veranlagten Abgaben in Betracht, sondern auch jene, die beim Todestag noch nicht veranlagt waren.

Formell bedeutet der Eintritt in die Ersatzpflicht des Erblassers, dass die Erben in die verfahrensrechtliche Stellung eintreten und sowohl im Veranlagungs- und Bezugsverfahren als auch im Einsprache- und Beschwerdeverfahren dieselben Rechte

272 Statt vieler Blumenstein, System, 60 f.; Höhn, Steuerrecht, 54 f. N 16–18.
273 Vgl. dazu Blumenstein, J., Der Eintritt dritter Personen in steuerrechtliche Verpflichtungen nach Wehrsteuerbeschluss, ASA 11 (1942/43) 113 ff., sowie Jeger, 72 f.; Lienhart, 71 f.
274 Blumenstein, J., Der Eintritt dritter Personen in steuerrechtliche Verpflichtungen nach Wehrsteuerbeschluss, ASA 11 (1942/43) 115 f.
275 Art. 6 Abs. 1 (1. Satz) MPG.

und Pflichten besitzen, wie sie dem verstorbenen Ersatzpflichtigen zugestanden hatten.[276]

2. Die Erben

253. Abgabennachfolger des Erblassers sind dessen Erben. Wer Erbe und damit Abgabennachfolger ist, bestimmt sich nach dem ZGB.[277] Demnach gelten als Erben die Universalsukzessoren des Erblassers. Darunter sind sowohl die gesetzlichen Erben nach Art. 457–466 ZGB (Blutsverwandte, überlebender Ehegatte usw.) als auch die eingesetzten Erben zu verstehen. Keine Erben im Sinne von Art. 6 Abs. 1 MPG sind namentlich die Vermächtnisnehmer[278], die Personen, welche auf das Erbe verzichten[279] oder dasselbe ausschlagen[280], sowie diejenigen Personen, die erbunwürdig[281] oder enterbt[282] sind.

3. Folgen der Nichtbezahlung

254. Mit dem Eintritt in die Ersatzpflicht des Erblassers werden die Erben verpflichtet, die geschuldeten Ersatzabgaben des Erblassers zu bezahlen.[283] Entrichten die ersatzpflichtig gewordenen Erben trotz Mahnung[284] den von ihnen geforderten Betrag nicht, so wird die Forderung wie die übrigen öffentlich-rechtlichen Geldschulden auf dem Wege der Schuldbetreibung vollstreckt.[285] Besondere Sicherungsmassnahmen, wie etwa die Sperrung von Ausweisschriften, Verweigerung des militärischen Auslandurlaubes usw.[286], die gegenüber dem Ersatzpflichtigen bestehen, haben die Bezugsbehörden nicht. Ebensowenig können die Erben bei schuldhafter Nichtbezahlung der Ersatzabgabe zu einer Haftstrafe verurteilt werden[287], da sie im Gegensatz zum Ersatzpflichtigen keinen Ersatz für eine persönliche Dienstleistung erbringen, sondern lediglich eine Geldschuld zu erfüllen haben.

276 Vgl. hinten N 438 sowie N 453 und N 477.
277 Vgl. dazu die allg. Ausführungen von Känzig, Komm. zu Art. 10 WStB 56 N 3.
278 Art. 484–486 ZGB.
279 Art. 495/96 ZGB unter Vorbehalt von Art. 497 ZGB.
280 Art. 566 ZGB.
281 Art. 540/41 ZGB.
282 Art. 477–480 ZGB.
283 Vgl. dazu die allg. Ausführungen von Känzig, Komm. zu Art. 10 WStB 56 N 4.
284 Vgl. Art. 32 ff. MPG und hinten N 522.
285 Vgl. dazu hinten N 538 ff.
286 Vgl. Art. 35 f. MPG und hinten N 547.
287 Vgl. Art. 42 MPG und hinten N 556 ff.

B. Solidarische Haftung der Erben

1. Haftung

255. Die Erben haften für die bis zum Todestag des Erblassers geschuldeten Abgabenbeträge solidarisch bis zur Höhe ihrer Erbteile. Der Erbe wird von seiner Zahlungspflicht insoweit befreit, als er nachweist, dass die Ersatzabgaben seinen Anteil am Nachlass mit Einschluss seiner Vorempfänge übersteigt.[288]

2. Erbteile

256. Der Erbteil ist der erbrechtliche Anteil des einzelnen Erben am reinen Vermögen des Nachlasses. Weist der Nachlass einen Schuldenüberschuss auf, so entfällt auch die Erbenhaftung.[289]

3. Solidarität

257. Die Erben haften solidarisch für die vom Erblasser geschuldeten Ersatzabgaben. Jeder einzelne Erbe ist damit zur Erfüllung der ganzen Abgabenschuld des Erblassers verpflichtet.[290]

III. Solidarische Mithaftung der Eltern[291]

258. Arbeitet der Ersatzpflichtige *ohne Barlohn* im Geschäftsbetrieb des Vaters oder der Mutter, so haften nach Art. 6 Abs. 2 MPG Vater oder Mutter solidarisch mit dem Ersatzpflichtigen für die Ersatzabgabe.[292]

288 Art. 6 Abs. 1 MPG. Trotz Fehlens einer Bestimmung, wonach die Haftung der Erben auch ohne Eingabe der Forderung in ein öffentliches Inventar oder eine Eingabe auf einen Rechnungsruf hin besteht, haften im Falle der Übernahme der Erbschaft kraft Sukzession für den vom Erblasser geschuldeten Militärpflichtersatz dessen Erben. Vgl. dazu AGVE Nr. 14 (1965) 168/69.

289 Analog Känzig, Komm. zu Art. 10 WStB 57 N 6.

290 Analog Känzig, Komm. zu Art. 10 WStB 58 N 7.

291 Ausführlicher dazu Stricker, 37 ff.

292 Die laufende Revision des MPG sieht aufgrund der untergeordneten praktischen Bedeutung dieses Art. 6 Abs. 2 MPG dessen Aufhebung vor. Gegenstandslos wird damit auch Art. 28 Abs. 3 MPG. Vgl. dazu den Bericht zum Vorentwurf vom 25. Januar 1974, 18.

A. Arbeitsleistung ohne Barlohn im Geschäftsbetrieb der Eltern

259. Der Ersatzpflichtige arbeitet namentlich dann ohne Barlohn im Geschäftsbetrieb der Eltern, wenn er ausdrücklich auf eine Entlöhnung verzichtet oder wenn er erst bei der Teilung der Erbschaft der Eltern oder bei Konkurs oder Auspfändung eine billige Ausgleichung für seine Arbeitsleistung durchsetzen kann.[293] Dies ist vor allem bei landwirtschaftlichen Betrieben der Fall, in denen die mündigen Kinder zusammen mit den Eltern im gleichen Haushalt leben und der Erwerb aller in eine Kasse fliesst, an der die Eltern als einzige ein Verfügungsrecht haben.[294] Es trifft aber auch bei der Mitarbeit des Ersatzpflichtigen im Geschäftsbetrieb der Eltern zu, bei der die Eltern als Gegenleistung für die Arbeit des Ersatzpflichtigen für dessen Lebensunterhalt aufkommen, ohne ihm Barmittel auszuhändigen.[295]

B. Solidarische Mithaftung

1. Mithaftung

260. Je nach den Eigentumsverhältnissen im Geschäftsbetrieb haften Vater oder Mutter solidarisch mit dem Ersatzpflichtigen für die Ersatzabgabeschuld.[296] Die Mithaftung beschränkt sich auf die Erfüllung der Zahlungspflicht.[297] Im Unterschied zur Abgabennachfolge der Erben tritt der Vater oder die Mutter nicht in das Ersatzabgabeverhältnis ein.[298] Die Ersatzabgabe schuldet in erster Linie der Ersatzpflichtige: Er allein hat die verfahrensrechtlichen Verpflichtungen und Befugnisse inne.[299] Ist jedoch die Abgabeforderung einmal rechtskräftig festgelegt, so kann sie sowohl beim Ersatzpflichtigen als auch beim mithaftenden Elternteil eingefordert werden, ohne dass dieser mit Bezug auf ihren Bestand oder ihre Feststellung irgendwelche Einwendungen machen kann.[300]

293 Vgl. dazu Art. 331 ff. ZGB, vor allem Art. 334 ZGB (Fassung vom 6. Oktober 1972; AS 1973, 93; SR 210; BBl 1958 II 376), sowie die Ausführungen von Tuor/Schnyder, 277 f., 435 f. und 455 ff.
294 Vgl. dazu Tuor/Schnyder, 436.
295 Vgl. dazu Tuor/Schnyder, 278.
296 Art. 6 Abs. 2 MPG.
297 Vgl. dazu hinten N 510 ff.
298 Stricker, 38.
299 Vgl. dazu hinten N 427.
300 BBl 1958 II 376.

2. Beschränkung der Mithaftung

261. Vater und Mutter haften lediglich für die Ersatzabgaben von Jahren, in denen der Ersatzpflichtige ohne Barlohn gearbeitet hat.[301] Weist der mithaftende Elternteil in einem Jahr die Auszahlung eines Lohnes nach, so entfällt seine Haftung und der Ersatzpflichtige selbst kann zur Bezahlung des geschuldeten Abgabenbetrages gezwungen werden.[302]

IV. Problematik der Überwälzung (Regress) der Ersatzabgabe auf den Arbeitgeber

262. Grundsätzlich ist das Ersatzabgabesubjekt die Person, welche dem Staat die Abgabe zu entrichten hat. Ob das Ersatzabgabesubjekt letzten Endes die Abgabe trägt, ist vor allem eine wirtschaftliche Frage.[303] So besteht denn auch rechtlich keine Möglichkeit, die Ersatzabgabelast, wie dies verschiedentlich gefordert wurde[304], auf den Arbeitgeber des Ersatzpflichtigen zu überwälzen, selbst wenn sich herausstellen sollte, dass dieser aus der Dienstbefreiung seines Arbeitnehmers einen wirtschaftlichen Nutzen zieht.

301 Art. 6 Abs. 2 MPG.
302 BBl 1958 II 376.
303 Höhn, Steuerrecht, 55 N 23.
304 Vgl. z.B. NZZ Nr. 134 (12. April 1973) Bl. 11.

2. Kapitel

Die objektive Seite des Ersatzabgabeverhältnisses

§ 11 Das Ersatzabgabeobjekt (Die objektive Ersatzpflicht)

I. Der Begriff des Ersatzabgabeobjektes

263. Die allgemeine Lehre bezeichnet als Objekt der öffentlichen Abgaben den äusseren Tatbestand, an dessen Vorhandensein die Erhebung einer bestimmten Abgabe geknüpft ist.[1] Dieser bildet den Entstehungsgrund, d.h. die *Causa,* zur Erhebung der Ersatzabgabe. Die Causa der Ersatzabgabe ist die ausdrückliche oder implizite Befreiung des Abgabepflichtigen von einer, ihm gegenüber dem Gemeinwesen obliegenden Pflicht.[2]

II. Die Ersatzpflichtgründe (Causae) des Militärpflichtersatzes

264. Gemäss Art. 2 Abs. 1 MPG gelten für Wehrpflichtige im Auszugs-, im Landwehr- sowie seit dem Bundesbeschluss vom 9. Oktober 1964[3] auch im Landsturm-

1 Statt vieler Blumenstein, E., Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, I, 2. Aufl., Tübingen 1952, 115, sowie zum Begriff des Steuerobjekts Blumenstein, System, 129; ders., Steuerobjekt, 321; Höhn, Steuerrecht, 57 ff. N 1–15.

2 Vgl. Strauss, R., Die Abgaben der Ausgleichszahlungen im System des Allgemeinen Abgabenrechts, (Diss. Erlangen/Nürnberg 1971), 231, zit. bei Vallender, 124.

3 Art. 3 MPG sowie BB über den MPE der Wehrpflichtigen im Landsturmalter vom 9. Oktober 1964 (AS 1964, 898), BBl 1964 I 945, SR 662. Bei Inkrafttreten des MPG von 1959 waren die 3 Heeresklassen noch wie folgt geregelt: Auszug 20.–36. Altersjahr, Landwehr 37.–48. Altersjahr, Landsturm 49.–60. Altersjahr. Dabei hatten den ordentlichen Instruktionsdienst lediglich die Angehörigen des Auszuges und der Landwehr zu leisten. Die Wehrmänner des Landsturms konnten nur aufgrund eines BB der B'Vers. zu ausserordentlichen Instruktionsdiensten von höchstens 3 Tagen herangezogen werden. Diesen damaligen Verhältnissen entspricht das Ersatzabgaberecht mit den Wehrpflichtigen im Auszugs- und Landwehralter (Art. 2 MPG) und einer ausserordentlichen EP der Wehrpflichtigen im Landsturmalter (Art. 3 MPG). Diese Regelung ist nun aber durch die neue Heeresorganisation (BG vom 21. Dezember 1960 über die Änderung der MO) (AS 1961, 231, in Kraft seit 1. Januar 1967) überholt. Das Heer ist heute in Auszug (20.–32. Altersjahr), Landwehr (33.–42. Altersjahr) und Landsturm (43.–50. Altersjahr) eingeteilt (Art. 35 MO sowie ÜbgBest nach Art. 4 des BRB vom 28. März 1961 betr. Inkraftsetzung und Einführung des BG über die Änderung der MO, AS 1961, 243). Dabei haben die Angehörigen aller Heeresklassen Instruktionsdienste zu leisten (Art. 120 ff. MO). V.a. aber können die Wehrpflichtigen im Landsturmalter bis zu 113 Tagen aufgeboten werden (Art. 122 Abs. 1 und 4 MO). Dieser Neuregelung trug der BB vom 9. Oktober 1964 Rechnung und es ist deshalb vorgesehen, die Bestimmungen dieses BB in das revidierte MPG überzuführen (vgl. Bericht zum Vorentwurf vom 25. Januar 1974, 15–17).

alter die Nichteinteilung im Heer, die Zuteilung im Hilfsdienst, die Landesabwesenheit und mangelnde Verfügbarkeit und das Dienstversäumnis als Ersatzpflichtgründe.

A. Nichteinteilung im Heer

265. Ersatzpflichtig sind nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a MPG die Wehrpflichtigen, die in einem Kalenderjahr (dem Ersatzjahr) während mehr als sechs Monaten nicht als Dienstpflichtige oder Hilfsdienstpflichtige (Wehrmänner) im Heer eingeteilt sind.

266. Als *im Heer nicht eingeteilt* sind neben den noch nicht Ausgehobenen, bei der Aushebung Zurückgestellten oder Dienstuntauglichen auch die Wehrpflichtigen zu betrachten, die von der persönlichen Dienstleistung befreit, ausgeschlossen oder ihres Kommandos enthoben wurden.[4] Ebenso gehören zu den nicht eingeteilten Wehrpflichtigen diejenigen Wehrmänner, die in einer Personalreserve (Landsturm oder Hilfsdienst) eingeteilt sind[5], sowie die Offiziere, die aus in ihrer Person liegenden Gründen (z.B. berufliche Unabkömmlichkeit, Landesabwesenheit, verminderte Diensttauglichkeit) gemäss Art. 51 MO zur Verfügung des Bundesrates stehen.[6]

1. Die noch nicht ausgehobenen Wehrpflichtigen

267. Noch nicht ausgehoben sind jene wehrpflichtigen Schweizerbürger, die das 20. Altersjahr vollendet haben[7] und aus irgendwelchen Gründen noch nicht vor der Aushebungsbehörde erschienen sind, so dass weder über ihre Tauglichkeit noch über die Heereseinteilung ein Entscheid vorliegt.[8] Ordnet der Bundesrat im Zustand der bewaffneten Neutralität oder im Krieg die Aushebung jüngerer Jahrgänge an[9], so müssen auch diese jüngeren Jahrgänge im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. a MPG als nicht ausgehoben gelten, welche an jener vorverlegten Aushebung nicht teilgenommen haben.[10]

4 Vgl. dazu BBl 1958 II 372.
5 Art. 1 Abs. 1 Ziff. 1 Buchst. a MPV.
6 Art. 1 Abs. 1 Ziff. 1 Buchst. b MPV. In Zweifelsfällen über die Gründe, aus denen ein Offizier zur Verfügung des Bundesrates gestellt wurde, entscheidet die MPEV nach Rücksprache mit der Eidg. Steuerverwaltung (Art. 1 Abs. 2 MPV).
7 Vorne N 93.
8 Art. 5 Abs. 1 Satz 1 MO.
9 Vgl. Art. 4 und 204 MO.
10 Vgl. dazu BGE 89 I 501.

2. Die zurückgestellten Wehrpflichtigen

268. Lässt die körperliche Verfassung des Wehrpflichtigen bei der Aushebung einen definitiven Entscheid über die Tauglichkeit noch nicht zu, so kann dieser bis auf vier Jahre verschoben werden.[11] Der Wehrpflichtige gilt in diesem Falle als "Zurückgestellter" und hat bis zum endgültigen Entscheid über seine Tauglichkeit den Militärpflichtersatz zu bezahlen.[12]

3. Die dienstuntauglichen Wehrpflichtigen[13]

269. Dienstuntauglich sind die Wehrpflichtigen, die aufgrund einer sanitärischen Untersuchung[14] und einer persönlichen Leistungsprüfung[15] anlässlich der Aushebung[16] oder einer Zwischenuntersuchung[17] durch Entscheid der Untersuchungskommission (UC)[18] für den persönlichen Dienst in der Armee als körperlich oder geistig ungeeignet befunden werden. Zu den dienstuntauglichen Wehrpflichtigen gehören auch die zeitweise dienstuntauglich Erklärten. Diese gelten so lange als dienstuntauglich, bis sie durch einen neuen UC-Entscheid für tauglich befunden werden.[19] Nicht als dienstuntauglich sind diejenigen Wehrpflichtigen zu betrachten, welche lediglich schiessuntauglich sind.

4. Die dienstbefreiten Wehrpflichtigen

270. Als dienstbefreite und daher grundsätzlich ersatzpflichtige Wehrpflichtige sind diejenigen Schweizerbürger zu betrachten, welche nach Art. 13 MO während der Dauer ihres Amtes oder ihrer Anstellung auf Gesuch hin durch das EMD vom per-

11 Art. 5 Abs. 1 Satz 2 MO.
12 Vgl. dazu BGE 58 I 244.
13 Über die Ersatzbefreiung der infolge Militärdienstleistung untauglichen Wehrpflichtigen vorne N 206 ff.
14 Vgl. dazu Art. 19 ff. der VO über die Aushebung der Wehrpflichtigen vom 20. August 1951, (AS 1951, 811); SMA 70, 267; SR 511.11.
15 Vgl. dazu Art. 4 Abs. 3 MO (eingeführt durch Art. 15 Ziff. 3 des BG vom 17. März 1972 über die Förderung von Turnen und Sport, in Kraft seit 1. Juli 1972, SR 415.0) und Art. 23 VO über die Aushebung der Wehrpflichtigen vom 20. August 1951, SR 511.11.
16 Vgl. Art. 4 Abs. 2 MO und Art. 5 MO.
17 Nach Art. 15 MO (Fassung gemäss Ziff. 1 des BG vom 5. Oktober 1967, in Kraft seit 1. Februar 1968; AS 1968, 73, 80, 164; BBl 1966 II 378) kann der Wehrmann jederzeit aus gesundheitlichen Gründen aufgrund einer Zwischenuntersuchung für hilfsdienst- oder dienstuntauglich erklärt werden.
18 Vgl. Art. 2 ff. der VO über die Aufhebung der Wehrpflicht vom 20. August 1951, (AS 1951, 811), SR 511.11.
19 Vgl. dazu Koebel, Befreiung vom MPE, 227.

sönlichen Militärdienst befreit werden.[20] Zu diesen Wehrpflichtigen gehören namentlich die Mitglieder des Bundesrates und der Bundeskanzlei[21], die Geistlichen, die nicht als Feldprediger eingeteilt sind[22], die ärztlichen Direktoren[23], die ständigen Vorsteher und das unerlässliche Pflegepersonal[24] der öffentlichen Krankenanstalten[25] sowie die Direktoren und Gefangenenwärter der Strafanstalten[26] und Untersuchungsgefängnisse.[27] Zu den Dienstbefreiten sind auch die im Kriegsfalle unentbehrlichen Beamten und Angestellten der einem allgemeinen Interesse dienenden öffentlichen Verkehrsanstalten[28] und der Militärverwaltung zu zählen.[29] Ebenso sind die Mitglieder der Bundesversammlung während der Dauer ihrer Sitzungen[30] vom Instruktionsdienst befreit und haben weder den versäumten Dienst nachzuholen, noch den Militärpflichtersatz zu entrichten.

271. Eine Ausnahme stellen die nach Art. 13 Abs. 1 Ziff. 4 und 5 MO vom persönlichen Militärdienst befreiten Angehörigen des Grenzwachtkorps und der organisierten Polizeikorps dar, welche, wie dargelegt wurde[31], trotz ihrer Dienstbefreiung ersatzfrei sind.[32]

20 Art. 13 Abs. 2 MO (eingeführt durch Ziff. I des BG vom 21. Dezember 1960, in Kraft seit 10. April 1961; AS 1961, 231, 234 Art. 1 Abs. 1 Buchst. a; BBl 1960 II 389); vgl. dazu die Ausführungen vorne N 227 sowie VerwEntsch. H 28 (1958) Nr. 6, 30 ff.

21 Art. 13 Abs. 1 Ziff. 1 MO.

22 Art. 13 Abs. 1 Ziff. 2 MO. Zum Begriff des *Geistlichen:* Art. 5 der VO über die Dienstbefreiung vom 7. Juli 1953 (AS 1953, 568), SR 511.31, SMA 70, 805 f.

23 Zum Begriff der *ärztlichen Direktoren:* Art. 6 Abs. 2 der VO über die Dienstbefreiung vom 7. Juli 1953, SR 511.31; Art. 2 der Vf. des EMD über die Dienstbefreiung bei den öffentlichen Krankenanstalten vom 21. Dezember 1953, SMA 70, 816.

24 Art. 13 Abs. 1 Ziff. 3 MO. Zum Begriff des unerlässlichen *Pflegepersonals:* Art. 6 Abs. 3 der VO über die Dienstbefreiung vom 7. Juli 1953; SR 511.31.

25 Zum Begriff der öffentlichen *Krankenanstalten:* Art. 6 Abs. 1 der VO über die Dienstbefreiung vom 7. Juli 1953, SR 511.31.

26 Zum Begriff der *Strafanstalt:* Art. 7 der VO über die Dienstbefreiung vom 7. Juli 1953, SR 511.31.

27 Art. 13 Abs. 1 Ziff. 4 MO.

28 Zum Begriff der öffentlichen *Verkehrsanstalten:* Art. 9 der VO über die Dienstbefreiung vom 7. Juli 1953, SR 511.31.

29 Art. 13 Abs. 1 Ziff. 6 MO sowie Vf. des EMD über die Dienstbefreiung des Personals der für die Landesverteidigung wichtigen Transportanstalten vom 9. Juli 1953, SMA 70, 809 f.

30 Als Sitzungen im Sinne von Art. 12 MO gelten die Sessionen der B'Vers. und die Sitzungen der Kommissionen der eidg. Räte. Vgl. dazu Ziff. 1 der W des EMD betr. die Befreiung der Mitglieder der B'Vers. vom Instruktionsdienst vom 9. Juli 1957, SMA 70, 808.

31 Vgl. vorne N 228.

32 Art. 4 Abs. 1 Buchst. c MPG.

5. Die ausgeschlossenen Wehrpflichtigen[33]

272. Als im Heer nicht Eingeteilte sind auch jene Wehrpflichtigen zu verstehen, die nach Art. 16–18bis MO[34] oder Art. 12 Abs. 1 MStG[35] oder Art. 36 MStG von der persönlichen Dienstleistung ausgeschlossen wurden.[36] Diese Wehrmänner haben sich entweder durch ihre Lebensführung[37] oder infolge Verurteilung durch ein ziviles Strafgericht wegen Verbrechen oder Vergehen der Zugehörigkeit zur Armee unwürdig gemacht[38] oder aber sind als Offiziere oder Unteroffiziere unter Vormundschaft gestellt worden[39], in Konkurs gefallen oder fruchtlos ausgepfändet worden.[40] Zu den ausgeschlossenen Wehrpflichtigen gehören schliesslich auch die Offiziere und Unteroffiziere, welche wegen Unfähigkeit nach Art. 19 MO[41] ihres Kommandos enthoben wurden.

B. Zuteilung zum Hilfsdienst

273. Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. b MPG sind diejenigen Wehrpflichtigen ersatzpflichtig, die in einem Ersatzjahr während mehr als sechs Monaten wegen beschränkter Tauglichkeit oder aus anderen in ihrer Person liegenden Gründen dem Hilfsdienst zugeteilt sind. An dieser grundsätzlichen Ersatzpflicht der Hilfsdienstpflichtigen[42] vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Leistung von Hilfsdienst in der Armee zu einer dem Umfang der Dienstleistung entsprechenden Abgabenreduktion führen kann.[43]

274. Die in Art. 2 Abs. 1 Buchst. b MPG festgelegte Ersatzpflicht der vorzeitig in eine andere Heeresklasse umgeteilten Wehrpflichtigen ist durch die Entwicklung

33 Vgl. dazu auch Brunner, Landesverteidigung, 104 ff.; Bosshardt, J., Ausschluss aus der Armee und Ausschluss von der Erfüllung der Dienstpflicht, (Diss. Zürich 1937), 16 ff.; Baer, Walter, Der Ausschluss aus der Armee nach schweizerischem Recht, (Diss. Zürich 1941), 9 ff.

34 Art. 16–18bis MO (Fassung gemäss Ziff. I des BG vom 21. Dezember 1960, in Kraft seit 10. April 1961, AS 1961, 231, 243 Art. 1 Abs. 1 Buchst. a; BBl 1960 II 389).

35 Art. 12 Abs. 1 des Militärstrafgesetzes (MStG), BG vom 13. Juni 1927 (AS 43, 359 und BS 3, 391), SR 321.0.

36 Vgl. BBl 1958 II 372.

37 Art. 16 Abs. 1 MO.

38 Art. 17 Abs. 1 MO. Zum Begriff des für den Ausschluss im Sinne von Art. 17 MO massgebenden schweren Deliktes: VerwEntsch. H 33 (1966–67) Nr. 89, 133/34; VerwEntsch. H 37 (1973) Nr. 14, 36–38; VerwEntsch. H 38/I (1974) Nrn. 97, 98 und 99, 53–57; VerwEntsch. H 39/I (1975) Nr. 18, 58–60.

39 Art. 18 Abs. 1 MO.

40 Art. 18bis Abs. 1 MO; vgl. dazu auch VerwEntsch. H 37 (1973) Nr. 62, 74/75.

41 Fassung gemäss Ziff. I des BG vom 21. Dezember 1960, in Kraft seit 10. April 1961 (AS 1961, 231, 243 Art. 1 Abs. 1 Buchst. a; BBl 1960 II 389).

42 Zur grundsätzlichen Ersatzpflicht der in den HD eingeteilten Wehrmänner vgl. BBl 81 I 64.

43 Vgl. dazu vorne N 97 sowie vor allem hinten N 347 ff.

überholt. Seit dem Jahre 1964 wird von der in Art. 35 Abs. 2 MO[44] vorgesehenen Möglichkeit, Wehrmänner vorzeitig in die Landwehr oder in den Landsturm zu versetzen, nicht mehr Gebrauch gemacht. Statt dessen sieht der neu gefasste Art. 15 MO[45] vor, dass der Wehrmann jederzeit aus gesundheitlichen Gründen hilfsdiensttauglich oder dienstuntauglich erklärt werden kann. Dem Wegfall der vorzeitig in eine andere Heeresklasse Eingeteilten wird die im Gang befindliche Revision des MPG Rechnung tragen müssen.[46]

C. *Landesabwesenheit und mangelnde Verfügbarkeit*

1. Die Ersatzpflicht nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MPG

275. Ersatzpflichtig sind nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MPG auch die Wehrpflichtigen, die während mehr als sechs Monaten ununterbrochen landesabwesend[47] sind oder aus anderen Gründen für Dienstleistungen nicht zur Verfügung stehen.

276. Die wehrpflichtigen Schweizer, die für Dienstleistungen *nicht zur Verfügung* stehen, unterstehen der Ersatzpflicht selbst dann, wenn sie die Dienste erbracht haben, zu denen sie aufgeboten wurden und keinen Dienst versäumen.[48] Die Wehrpflicht besteht bekanntlich nicht nur aus der persönlichen Militärdienstpflicht, sondern auch aus ausserdienstlichen Pflichten[49], die sich sowohl in Schiess- und Inspektionspflicht als auch in einer permanenten Wehrbereitschaftspflicht äussern.[50] Die geltende Regelung stellt daher für die Begründung einer Ersatzpflicht einzig und allein auf den Tatbestand des "Nicht-zur-Verfügung-Stehens" ab.[51]

44 Aufgehoben durch Ziff. I des BG vom 10. Oktober 1969 (AS 1970, 43; BBl 1969 I 265).
45 Fassung gemäss Ziff. I des BG vom 5. Oktober 1967, in Kraft seit 1. Februar 1968 (AS 1968, 73, 80, 164; BBl 1966 II 378).
46 Vgl. dazu den Bericht zum Vorentwurf vom 25. Januar 1974, 2 ff.
47 Zum ersatzabgaberechtlichen Sonderstatus des Schweizers im Ausland vorne N 234.
48 Art. 1 Abs. 1 MPV.
49 Vorne N 102.
50 Vgl. dazu BBl 1958 II 339 ff. sowie vorne N 115.
51 Diese Lösung hat immer wieder Unwillen erregt. So empfinden es insbesondere jene Soldaten, Gefreiten und Korporäle als ungerecht, dass sie, obschon sie vor der Abreise ihre 8 WK bestanden haben, für die anschliessenden Jahre MPE zahlen müssen, bloss weil sie im Ausland weilen. Der Revisionsentwurf sieht daher, unter Aufhebung dieser Regelung, lediglich noch eine Ersatzpflicht wegen Dienstversäumnis vor. Vgl. dazu den Bericht zum Vorentwurf vom 25. Januar 1974, 8/9.

2. Die ersatzabgabebegründende Landesabwesenheit

a) Der Begriff der Landesabwesenheit

277. Landesabwesend im ersatzabgaberechtlichen Sinne sind alle jene wehrpflichtigen Schweizerbürger, die im Ausland Wohnsitz haben oder bei einer schweizerischen Vertretung militärisch angemeldet sind.[52]

278. Nicht als landesabwesend sind die Wehrmänner zu betrachten, die nach Art. 2 Abs. 3 MPG nahe der Schweizergrenze wohnen und nach den militärischen Kontrollvorschriften nicht ins Ausland beurlaubt und nicht von ihren dienstlichen Pflichten befreit werden.[53] Es sind dies namentlich die im Ausland wohnenden schweizerischen Grenzgänger[54], die in benachbarten ausländischen Grenzorten in schweizerischen Betrieben tätigen Schweizer[55] sowie jene Schweizerbürger, die in den Enklaven Büsingen und Campione wohnen.[56]

b) Die Wohnsitznahme im Ausland[57]

279. Die Wohnsitznahme im Ausland begründet dann eine die Ersatzpflicht auslösende Landesabwesenheit, wenn der Wehrpflichtige den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen *ausserhalb der Landesgrenzen* der Eidgenossenschaft verlegt und daher während ebendieser Zeit für Dienstleistungen nicht mit der erforderlichen Sicherheit zur Verfügung steht.[58] Wohnsitz im Ausland haben deshalb im ersatzabgaberechtlichen Sinne nicht nur die wehrpflichtigen Schweizer, die entsprechend dem zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff[59] den Mittelpunkt ihrer Lebensverhältnisse mit der Absicht dauernden Verbleibens an einem bestimmten Ort im Ausland verlegt haben, sondern auch jene, welche einen ausländischen Standort besitzen, der, wie beispielsweise bei den Besatzungsmitgliedern eines Hochsee- oder Rheinschiffes, einem dauernden Wechsel unterworfen ist.[60]

52 Art. 1 Abs. 2 des BG über den MPE der Auslandschweizer vom 14. Dezember 1973, SR 661.0.
53 Vgl. dazu Art. 1 Abs. 2 des BG vom 14. Dezember 1973 in Verbindung mit Art. 43 Abs. 1 Buchst. b–d der VO über das militärische Kontrollwesen vom 23. Dezember 1969, SR 511.21.
54 Art. 43 Abs. 1 Buchst. b der VO vom 23. Dezember 1969.
55 Art. 43 Abs. 1 Buchst. c der VO vom 23. Dezember 1969.
56 Art. 43 Abs. 1 Buchst. d der VO vom 23. Dezember 1969.
57 Zum ersatzabgaberechtlichen Wohnsitzbegriff vgl. Jung, 358 ff.
58 Vgl. dazu BBl 1958 II 346/372 sowie Jung, 360.
59 Zum zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff statt vieler Tuor/Schnyder, Das schweizerische Zivilgesetzbuch, 9. Aufl., Zürich 1975, 74 ff. und dort zit. BGr.-Entsch.; zur Verwendbarkeit des zivilrechtlichen Wohnsitzbegriffs vgl. auch Blumenstein, 175a ff.
60 Vgl. dazu Jung, 361, und den dort zit. BGE 74 III 18.

c) Die militärische Anmeldung im Ausland

280. Die militärische Anmeldung im Ausland begründet dann eine die Ersatzpflicht auslösende Landesabwesenheit, wenn der Wehrpflichtige ordnungsgemäss beurlaubt ist und sich nach seiner Ankunft bei der für seinen ausländischen Wohn- oder Aufenthaltsort zuständigen schweizerischen Botschaft oder dem Konsulat angemeldet hat.[61] Besitzt der wehrpflichtige Schweizer keinen Auslandurlaub, so bleibt er trotz seiner Landesabwesenheit zur Erbringung sämtlicher sich aus der Wehrpflicht ergebender Obliegenheiten verpflichtet.[62]

3. Die mangelnde Verfügbarkeit

281. Neben den Landesabwesenden stehen insbesondere diejenigen Wehrpflichtigen für den Militärdienst nach Einteilung, Grad (Funktion) und Alter nicht zur Verfügung, die aus ärztlichen, beruflichen oder anderen Gründen dispensiert sind[63] oder eine Freiheitsstrafe verbüssen, sich in Untersuchungshaft befinden oder in einer Verwahrungsanstalt festgehalten werden.[64] Sodann stehen jene wehrpflichtigen Schweizer für Dienstleistung nicht zur Verfügung, die ihre Rekrutenausbildung nicht vollendet haben.[65]

D. Dienstversäumnis

282. Ersatzpflichtig sind nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. d MPG schliesslich auch die Wehrpflichtigen, die im Ersatzjahr ihren Militärdienst versäumen. Dabei gilt der Militärdienst dann als versäumt, wenn der Dienst- oder Hilfsdienstpflichtige mit oder ohne Bewilligung der Militärbehörde nicht mehr als die Hälfte des Militärdienstes leistet, der den Dienst- oder Hilfsdienstpflichtigen gleicher Einteilung, gleichen Grades, gleicher Funktion und gleichen Alters obliegt.[66] Nicht versäumt

61 Art. 2 Abs. 1 des BG vom 14. Dezember 1973; SR 661.0.
62 Vgl. BBl 1958 II 373 f.
63 Zum Begriff der *Dispensation:* Art. 22 Buchst. a sowie Art. 27 ff. der VO über die Erfüllung der Instruktionspflicht vom 2. Dezember 1963, (AS 1963, 1083), SR 512.21; SMA 70, 310 ff., sowie Brunner, Landesverteidigung, 333 ff.
64 Art. 16/17 MO (Fassung gemäss Ziff. I des BG vom 21. Dezember 1960, in Kraft seit 10. April 1961; AS 1961, 231, 243 Art. 1 Abs. 1 Buchst. a; BBl 1960 II 389).
65 Art. 1 Abs. 1 Ziff. 2 MPV. Die RS gilt für Rekruten als bestanden, wenn durch Krankheit, scharfen Arrest oder Urlaub zusammen nicht mehr als 20 Diensttage versäumt wurden. Vgl. dazu Art. 9 der VO über die Erfüllung der Instruktionsdienstpflicht vom 2. Dezember 1963, (AS 1963, 1083), SR 512.21.
66 Art. 8 Abs. 1 MPG.

hat dagegen ein Wehrmann seinen Dienst, wenn er von diesem aus nicht in seiner Person liegenden Gründen (Überzähligkeit[67], seuchenpolizeiliche Massnahmen u.a.m.) dispensiert worden ist.[68]

283. Versäumt der Wehrpflichtige einen *Nachholungsdienst,* so schuldet er eine Ersatzabgabe nur insoweit, als er noch keine Abgabe für das Jahr bezahlt hat, in welchem er den Dienst ordentlicherweise hätte leisten sollen.[69]

67 Vgl. dazu BGE 56 I 22.
68 Art. 8 Abs. 3 MPG.
69 Art. 8 Abs. 2 MPG.

3. Kapitel

Die betragsmässige Seite des Ersatzabgabeverhältnisses

§ 12 Die Ersatzabgabeberechnungsgrundlage

I. Grundsätzliches[1]

284. Die Ersatzabgaben benötigen wie die übrigen Abgaben zur Feststellung der Abgabenschuld eine Berechnungsgrundlage. Diese ist aufgrund des Wesens der Ersatzabgabe von der jeweiligen Primärverpflichtung abhängig.[2] Für die Ersatzabgaben, welche an die Stelle einer persönlichen Dienstleistungspflicht treten (Militärpflichtersatz, Feuerwehrpflichtersatz), wird daher regelmässig namentlich das Einkommen des Ersatzpflichtigen als Berechnungsgrundlage herausgezogen.[3] Demgegenüber dienen bei den als Ersatz für eine Werkerstellungspflicht erhobenen Ersatzabgaben (z.B. Parkplatzersatzabgabe) meistens die Kosten eines solchen Werkes als Berechnungsgrundlage.[4]

II. Die Zusammensetzung der Militärpflichtersatzabgabe

285. Nach den geltenden Bestimmungen setzt sich die Militärpflichtersatzabgabe aus einer Personaltaxe und einer Einkommenstaxe zusammen.[5] *Grundlage* für die betragsmässige Berechnung der Ersatzabgabeforderung bilden die *Person* und das *Einkommen* des Ersatzpflichtigen.

286. Die *Personaltaxe* wird unter Vorbehalt der gesetzlichen Befreiungsgründe[6] ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Lage des einzelnen von jedem Ersatzpflichtigen erhoben.[7] Sie besteht aus einer festen Abgabe, die selbst dann geschuldet wird, wenn das Einkommen des Ersatzpflichtigen unter dem betreibungsrechtlichen Existenzminimum liegt.[8]

1 Vgl. dazu Vallender, 125.
2 Vorne N 133.
3 Vgl. Vallender, 125 ff.
4 BGE 97 I 792, zit. bei Imboden/Rhinow, II, 788 ff. Vgl. auch Vallender, 125 und 134 ff.
5 Art. 10 MPG. Der Vorentwurf zur Revision des MPG sieht nicht mehr eine *kumulative*, sondern eine *alternative* Erhebung von Personal- und Einkommenstaxe vor. So sollen künftig nur noch die in der Ausbildung befindlichen Bürger und diejenigen Erwerbsfähigen, deren Einkommenstaxe unter der Personaltaxe liegt, eine Personaltaxe entrichten. Alle übrigen Ersatzpflichtigen hätten dann ausschliesslich eine Einkommenstaxe zu zahlen. Vgl. dazu Bericht zum Vorentwurf vom 25. Januar 1974, 12/13.
6 Vorne N 205 ff.
7 Vgl. BBl 1958 II 340 und 358.

287. Die von allen Ersatzpflichtigen geforderte feste Personaltaxe beruht auf der Überlegung, dass den Dienstpflichtigen die militärischen Pflichten unabhängig von seinen sonstigen finanziellen Belastungen treffen, und sich dieser von ihnen auch nicht unter Berufung auf seine engen wirtschaftlichen Verhältnisse entziehen kann.[9] Die Erkenntnisse und Erwägungen der modernen Steuerlehre, die aus sozialen und Gründen einer rationellen Steuererhebung eine Personal- oder Kopfsteuer ablehnen[10], finden auf den Militärpflichtersatz keine Anwendung.[11] Zweck des Militärpflichtersatzes ist, wie an anderer Stelle schon festgestellt wurde, der Pflichtenausgleich im Wehrwesen, die Durchsetzung des Grundsatzes der allgemeinen Wehrpflicht schlechthin.[12] Soll an diesem Grundsatz festgehalten werden, so muss die Wehrpflicht auch für denjenigen eine Wirkung entfalten, der sich in einer bedrängten wirtschaftlichen Lage befindet und keinen persönlichen Dienst leistet.

288. Zur festen Personaltaxe tritt sodann ein nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abgestufter Zuschlag auf dem Einkommen, die *Einkommenstaxe.*[13] Dieser fällt die Aufgabe zu, dem Ersatzpflichtigen entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit das zusätzliche finanzielle Opfer aufzuerlegen, welches den Lasten, Mühen und Risiken der Dienstleistung gerecht wird.[14] Massgebend für die Bemessung der Einkommenstaxe ist die Feststellung, dass die Dienstleistung, wofür der Militärpflichtersatz einen Ersatz darstellen soll, die ganze Person des Wehrmannes in Anspruch nimmt.[15] Es darf daher nicht nur auf einzelne Merkmale der wirtschaftlichen Leistungskraft des Ersatzpflichtigen abgestellt werden, sondern es muss dessen *Person in ihrer ganzen wirtschaftlichen Lage erfasst werden.*[16]

III. Der Gegenstand der Einkommenstaxe

A. Das Einkommen beim Militärpflichtersatz[17]

1. Der ersatzabgaberechtliche Einkommensbegriff

289. Der für den Militärpflichtersatz anwendbare Einkommensbegriff wird in Art. 11 MPG umschrieben. Danach umfasst der Gegenstand der Einkommenstaxe

8 Vgl. dazu BGE 85 IV 241; Art. 13 Abs. 1 MPG.
9 Vgl. BBl 1958 II 358 sowie StenBull. NR 1958, 748; vorne N 91.
10 Vgl. Blumenstein, System, 139, sowie dort zit. Kellerhals, Die Kopfsteuer in der Schweiz, ASA 9 (1940/41) 113 ff.; Meisterhaus, Die Kopfsteuer im zürcherischen Steuerrecht, ZBl. 35 (1934) 161 ff.
11 BBl 1958 II 358.
12 Vorne N 109.
13 Art. 10 und 11 MPG.
14 Vorne N 134.
15 BBl 1958 II 359.
16 Vgl. dazu Höhn, Probleme, 222/23.
17 Vgl. dazu vor allem Wirth, O., Der Einkommensbegriff beim MPE, StRev. 16 (1961) 339 ff.; Jung, 309 ff.

"das gesamte reine Einkommen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag und anderen Einnahmequellen". Das Bundesgesetz über den Militärpflichtersatz schliesst damit dem Wortlaut nach an den Ingress zu Art. 21 Abs. 1 WStB[18] an. Die Bestimmungen des Wehrsteuerbeschlusses[19] über die Ermittlung des Reineinkommens (Art. 21, 21bis, 22, 22bis und 23 WStB) sind denn auch so lange auf die Einkommenstaxe des Militärpflichtersatzes anwendbar[20], als eine Bundessteuer vom Gesamteinkommen erhoben wird.[21] In Abweichung von diesen wehrsteuerrechtlichen Vorschriften werden nun aber auch die im Ausland erzielten Einkommen, die unentgeltlichen Zuwendungen von Verwandten an den erwerbsfähigen Ersatzpflichtigen und die Beiträge, die die Ehefrau aus dem Ertrag selbständiger Erwerbstätigkeit oder ihres Sondergutes an die Lasten des ehelichen Haushaltes leistet, zum Gegenstand der Einkommenstaxe gezählt.[22]

290. Mit dieser Umschreibung nähert sich das MPG weitgehend dem Begriff des reinen Einkommens im Sinne der *Reinvermögenszugangstheorie.*[23] Diese bezeichnet als Einkommen die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, welche dem Wirtschaftssubjekt während eines bestimmten Zeitabschnittes zugehen und die dieser ohne Schmälerung seines bisher vorhandenen Vermögens zur Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse verwenden kann.[24]

18 Art. 21 Abs. 1 WStB: "... In die Steuerberechnung fällt ... das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen, insbesondere ..." (Fassung gemäss Ziff. I des BRB vom 1. Juli 1958, in Kraft seit 1. Januar 1959; AS 1958, 398).

19 BRB über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940, (AS 56, 1947 und BS 6, 350), SR 642. Die Geltungsdauer des Wehrsteuerbeschlusses wurde verlängert durch Art. 1 Buchst. b Ziff. 1 Buchst. a des BB vom 21. Dezember 1949 betr. die Finanzordnung 1950/51 (AS 1949 II, 1801), Art. 2 Buchst. a des Verfassungszusatzes vom 3. Dezember 1950 (AS 1950 II, 1463) betr. die Finanzordnung 1951–54 sowie durch den BB vom 25. Juni 1954 über die Finanzordnung 1955–58 (AS 1954, 1314) und bestätigt durch Art. 8 Abs. 1 Buchst. e ÜbgBest der BV in der Fassung vom 11. Mai 1958 (AS 1958, 362) und durch Art. 8 Abs. 1 ÜbgBest der BV in der Fassung vom 6. Juni 1971 (AS 1971, 901 Art. 2 Ziff. II; BBl 1970 II 1581, 1971 I 1403) sowie jener vom 8. Juni 1975 (SR 101).

20 Nach Art. 43ter Abs. 1 BV wird die Wehrsteuer einstweilen bis 1982 erhoben (AS 1971, 907; BBl 1970 II 1581, 1971 I 1403).

21 Art. 11 Abs. 3 MPG sowie Art. 5 Abs. 1 MPV. Die Anlehnung an die direkte Bundessteuer erfolgte vor allem aus praktischen Gründen und im Bestreben, die Veranlagung zu vereinheitlichen. Vgl. dazu BBl 1958 II 360 ff.

22 Vgl. dazu Art. 11 Abs. 2 Buchst. a–c MPG.

23 Als Urheber der *Reinvermögenszugangstheorie* gilt allgemein Georg Schanz. Vgl. dazu Schanz, G., Der Einkommensbegriff und die Einkommenssteuergesetze, in: Finanzarchiv 13 (1896), 1 ff.; zit. bei Blumenstein, System, 143 ff.; Känzig, Komm., 111 N 1; Reimann/Zuppinger/Schärrer, II, 2 N 1; Neumark, Theorie und Praxis der modernen Einkommensteuer, Bern 1947, 40 ff.; Bosshardt, 77 ff.; ders., Der steuerrechtliche Einkommensbegriff, ZBl. 47 (1946) 305 ff.; Bachofner, Fritz, Der Gewinnbegriff im Steuerrecht, (Diss. Zürich 1942), 2/3; Jung, 310.

24 Vgl. dazu statt vieler Blumenstein, System, 144, sowie die Zit. bei Bosshardt, 76; Reimann/Zuppinger/Schärrer, II, 4 N 6; Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB 111 N 1; BGE 52 I 214; 71 I 128; 73 I 128; 73 I 140; 74 I 392; Archiv 16, 84 ff.; Archiv 21, 82 ff.

291. Das bei der Einkommenstaxe anwendbare weit gefasste Reineinkommen darf nicht über die Tatsache hinwegtäuschen, dass die Reinvermögenstheorie selbst beim Militärpflichtersatz nicht bis in die letzte Konsequenz durchgeführt wurde. Aufgrund der anwendbaren Bestimmungen des Wehrsteuerbeschlusses gelten namentlich "die Eingänge aus Armenunterstützung, aus gesetzlicher Verwandtenunterstützung, aus familienrechtlichen Alimenten sowie aus Erbschaft, Vermächtnis und Schenkung" nicht als steuerbares Einkommen.[25] Ausgeschlossen sind ebenfalls die Kapitalgewinne und Wertvermehrungen auf dem Privatvermögen.[26] Diese Ausnahmen erfolgten teils aus Billigkeitsgründen, teils in Anlehnung an die frühere *Periodizitäts- oder Quellentheorie*[27], welche die Quellen des steuerbaren Einkommens abschliessend aufzählt[28] und als Begriffsmerkmal des Einkommens "auch eine dauernde Quelle des Güterzuflusses betrachtet".[29] Die modernen Steuergesetze haben, von diesen Ausnahmen abgesehen, die Quellentheorie weitgehend überwunden und beschränken sich wie der Wehrsteuerbeschluss auf eine allgemeine, jedoch nicht abschliessende Aufzählung der Einkommensobjekte.[30]

292. Die Frage der Quelle sowie diejenige der Periodität der Einkünfte ist für den Militärpflichtersatz von untergeordneter Bedeutung. Massgebend für den angestrebten Pflichtenausgleich im Wehrwesen ist vielmehr die *wirtschaftliche* Leistungsfähigkeit des Ersatzpflichtigen als Gegenstück zur *körperlichen* Leistungsfähigkeit des Dienstpflichtigen.[31] Es erscheint deshalb der Funktion des Militärpflichtersatzes besonders angemessen, der Einkommenstaxe ein Einkommen im weitesten Sinne zugrunde zu legen, das nahezu alle der Person des Pflichtigen zufliessenden Werte umfasst und damit die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bestimmt.[32]

25 Art. 21 Abs. 3 WStB.

26 Unter das wehrsteuerbare Einkommen fallen nur diejenigen Kapitalgewinne und Wertvermehrungen, die im Betrieb eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens erzielt werden (Art. 21 Abs. 2 lit. d und f WStB). Vgl. dazu Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB 148 ff. N 83–115 und 173 ff. N 118–127; Masshardt, Komm., 84 N 1 und 107 ff. N 60–87 sowie 122/23 N 91–95; hinten N 310.

27 Als Vertreter der Quellentheorie gelten Hermann und Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre, Bd. I, Berlin 1902, 110 ff., zit. bei Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB 111 N 1; Bachofner, Fritz, Der Gewinn im Steuerrecht, (Diss. Zürich 1942), 2 ff.; Blumenstein, System, 144; Neumark, F., Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, 38–40, sowie Archiv 17, 395; Archiv 27, 37; Archiv 16, 84.

28 Bachofner, F., a.a.O., 3.

29 Blumenstein, System, 144.

30 Dies geht z.B. aus dem im Ingress zu Art. 21 Abs. 1 WStB verwendeten Wort "insbesondere" hervor. Der Wehrsteuer als Gesamteinkommenssteuer unterliegen vielmehr alle Einkünfte, die unter den in der Wissenschaft und Rechtsprechung entwickelten Einkommensbegriff fallen. Ausgenommen sind einzig die ausdrücklich von der Steuer befreiten Einkommensbestandteile. Vgl. dazu Masshardt, Komm., 84 N 1.

31 Vgl. dazu BBl 1958 II 341 und 358/59 sowie vorne N 137.

32 Vgl. dazu u.a. Jung, 310/11; demgegenüber erscheint die bei der Vorbereitung des geltenden Gesetzes vereinzelt vorgeschlagene Bemessung des MPE nach dem finanziellen Aufwand aus Gründen der *Praktikabilität* als ungeeignet. Vgl. dazu Höhn, Probleme, 224.

2. Die Arten des Einkommens

293. Unter Berücksichtigung ihrer Quellen lässt sich das für den Militärpflichtersatz anwendbare Gesamteinkommen in Anlehnung an die wehrsteuerrechtlichen Bestimmungen[33] in drei Hauptgruppen gliedern: in das Einkommen aus "Erwerbstätigkeit" (Erwerbseinkommen)[34], in das Einkommen aus "Vermögensertrag" (Ertragseinkommen)[35] und in das Einkommen aus "anderen Einnahmequellen".[36] Dazu treten in Abweichung vom Wehrsteuerbeschluss die im Ausland erzielten Einkünfte, die Zuwendungen Dritter und die Beiträge der Ehefrau.[37]

3. Die Formen des Einkommens

294. Die allgemeine Lehre unterscheidet zwei Formen des Einkommens: Geldeinkünfte und Naturaleinkünfte.[38]

Geldeinkünfte sind die Einkünfte, die dem Pflichtigen in Form von Geld, Forderungen auf Geld oder geldwerten Leistungen (wie z.B. Gutschriften auf ein Bankkonto) zufliessen.[39] Die Berechnung dieser Leistungen erfolgt auf der Basis der schweizerischen Landeswährung.[40] Das EFZD setzt jährlich die Kurse fest, die bei der Umrechnung der in Fremdwährung erfolgten Einkünfte zur Anwendung gelangen.[41]

Naturaleinkünfte sind demgegenüber Einkünfte in Form von Waren, Dienstleistungen oder Gebrauchsüberlassung (z.B. freie Kost und Wohnung, selbstverwendete Erzeugnisse und Waren des eigenen gewerblichen oder landwirtschaftlichen Betriebes).[42] Diese müssen zum Zwecke der Besteuerung bewertet werden. Die EStV legt dabei auf der Grundlage des Marktwertes die massgebenden Bewer-

33 Vgl. dazu Ingress zu Art. 21 Abs. 1 WStB.
34 Vgl. dazu hinten N 297 f.
35 Vgl. hinten N 302 f.
36 Vgl. dazu Art. 11 Abs. 1 MPG in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 WStB sowie Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 WStB 112 N 4. Die allgemeine Steuerlehre nimmt eine andere Einteilung des Einkommens vor. Sie unterscheidet in der Regel zwischen vier Hauptgruppen: Erwerbseinkommen, Ertragseinkommen, Genusseinkommen und Zuwachseinkommen. Statt vieler Bosshardt, O., Der steuerrechtliche Einkommensbegriff, ZBl. 47 (1946) 307/08; Blumenstein, System, 144; Höhn, Steuerrecht, 84 f. N 15–19.
37 Art. 11 Abs. 2 Buchst. a–c MPG.
38 Vgl. Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB 113 N 5; Höhn, Steuerrecht, 87 N 31/32; Blumenstein, System, 145.
39 Vgl. dazu Höhn, Steuerrecht, 87 N 31; Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB 113 N 5.
40 Art. 20 Abs. 1 MPG.
41 Art. 20 Abs. 3 MPG sowie Art. 8 MPV. Ausführlicher dazu hinten N 338/39.
42 Statt vieler Höhn, Steuerrecht, 87 N 32; Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB 113 N 5, und ders., Komm. zu Art. 21 Abs. 2 WStB 177 ff. N 128–131. Känzig unterscheidet zwischen *gewillkürten* und *echten Naturaleinkünften*. Echte Naturaleinkünfte sind die Einkünfte, die ihrem Wesen nach in natura erfolgen (z.B. der Eigenkonsum des Landwirtes, des Handwerkers, des Händlers oder das Wohnen im eigenen Haus). Vgl. auch die Ausführungen von

tungssätze fest.[43] Die wehrsteuerrechtlichen Bewertungsvorschriften finden auf den Militärpflichtersatz analoge Anwendung.[44]

4. Das realisierte Einkommen

295. Einem Grundsatz des allgemeinen Steuerrechtes zufolge gelten nur jene Einkünfte als steuerbares Einkommen, die tatsächlich "realisiert" wurden (Realisationsprinzip).[45] Gegenstand der Einkommenstaxe bilden denn auch lediglich diejenigen Einkünfte, die während der Berechnungsperiode[46] wirklich erzielt wurden. Dabei sind diese in jenem Zeitpunkt als erzielt zu betrachten[47], in dem der Ersatzpflichtige die Leistung empfangen oder daran einen festen Rechtsanspruch[48] erworben hat.[49]

Sieber, Über den Mietwert der Wohnung im eigenen Haus, Archiv 14, 321. Unter den gewillkürten Naturaleinkünften versteht Känzig die Einkünfte, die ordentlicherweise in Form des Bargeldes erfolgen (z.B. Naturallohn).

43 Vgl. dazu Elmer, Edwin, Die Bewertung der Naturalbezüge für die Steuerveranlagung, Ausgabe 1977 (Bemessungsjahr 1977 und 1978, Steuerjahr 1979 und 1980), ZBl. 77 (1976) 513 ff., sowie das KS der EStV vom 10. Dezember 1976, StRev. 32 (1977) 182 ff. Vgl. dazu die Bsp.: BGE 76 I 206 (= Archiv 19, 332); Archiv 18, 264; Archiv 15, 436 und 359; BGE 69 I 21 (= Archiv 12, 121); Archiv 11, 76; für den MPE im besonderen: BGE 81 I 63 (= Besteuerung eines Evangelisten, für dessen Unterhalt seine Glaubensfreunde sorgen); BGE 56 I 333 (= die Naturalleistungen, die ein Missionar von seiner Missionsunternehmung bezieht, unterliegen dem taxpflichtigen Einkommen).

44 Art. 21 Abs. 2 WStB in Verbindung mit Art. 11 Abs. 3 MPG. Vgl. auch die Ausführungen von Jung, 355. Zur vereinfachten Einschätzung der Naturalzuwendungen für Lehrlinge, Schüler und Studenten hinten N 322.

45 Vgl. dazu vor allem Höhn, Steuerrecht, 87 N 29; Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB 113 N 6; Masshardt, Komm. zu Art. 21 WStB 85 N 3, sowie BGr. vom 20. September 1957, Archiv 26, 336; vom 2. Dezember 1960, Archiv 30, 81.

46 Zum Begriff der *Berechnungsperiode* hinten N 333.

47 Zum Zeitpunkt des *Zufliessens* vgl. statt vieler Bosshardt, Einkommensbegriff, 308/09; Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB 113 f. N 7–10; Reimann/Zuppinger/Schärrer, II, 8 ff. N 19–24, sowie BGE 83 I 109, 78 I 421.

48 Zu den Arten des *Rechtserwerbes:* Bosshardt, Einkommensbegriff, 306; Reimann/Zuppinger/Schärrer, II, 5 ff. N 9–18. Für den MPE ist insbesondere zu bemerken, dass die Einräumung einer Anwartschaft keinen Rechtserwerb darstellt. Diese gilt lediglich als Vorstadium des Rechtserwerbs. Die heutige ersatzabgaberechtliche Regelung unterscheidet sich darin von der vor 1959 gültigen Bestimmung, die auch die Anwartschaft am Vermögen der Eltern steuerbar machte. Vgl. dazu Art. 5 Abs. 1 Ziff. 1 MPG 1878 sowie vorne N 39.

49 Vgl. dazu vor allem Höhn, Steuerrecht, 87 N 29; Masshardt, Komm. zu Art. 21 WStB 85 N 3; Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB 113 f. N 6–10 sowie die dort zit. BGE 73 I 140 ff.; 78 I 421; 83 I 109.

B. Das gesamte Reineinkommen

1. Das wehrsteuerrechtliche Reineinkommen[50]

296. Gegenstand der Einkommenstaxe bildet, unter Anwendung der im Ersatzjahr für die Bundessteuer geltenden Vorschriften über die Ermittlung des Reineinkommens[51], in erster Linie "das gesamte reine Einkommen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag und anderen Einnahmequellen".[52] Das Reineinkommen seinerseits ergibt sich, unter Vorbehalt der in Art. 21 Abs. 3 und 4 WStB vorgesehenen steuerfreien Eingänge[53], aus den um die zur Einkommenserzielung notwendigen Aufwendungen verminderten Roheinkünften (sog. organischen Abzügen).[54]

a) Das Erwerbseinkommen

aa) Begriff und Umfang

297. Als Erwerbseinkommen sind sämtliche Einkünfte zu betrachten, die aus irgendwelcher unselbständiger oder selbständiger Tätigkeit erzielt werden.[55] Dabei gelten als *unselbständige* Tätigkeiten jene Arbeitsleistungen, welche aufgrund eines öffentlich- oder privatrechtlichen Arbeitsverhältnisses[56] auf bestimmte oder unbe-

50 Aufgrund der weitgehenden Übereinstimmung des für den MPE anwendbaren Reineinkommens mit demjenigen der Wehrsteuer (Art. 11 Abs. 1 und 4 MPG sowie vorne N 280) glauben wir, im Rahmen dieser Arbeit auf eine ausführliche Darstellung des wehrsteuerrechtlichen Reineinkommens verzichten zu können. Zur eingehenden Behandlung vgl. die umfangreiche Rechtsprechung zu Art. 21–23 WStB sowie die Kommentare von Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB 110 ff.; ders., Erg. Bd. zum Komm. (Aufl. 1972), 33 ff.; Masshardt, Komm. zu Art. 21 WStB 33 ff.

51 Art. 11 Abs. 3 MPG in Verbindung mit Art. 21–23 WStB. Zum Problem der Anlehnung des MPE an die Wehrsteuerordnung vgl. BBl 1958 II 361 ff.

52 Art. 11 Abs. 1 MPG.

53 Vgl. dazu hinten N 329 ff.

54 Zum Begriff des *Reineinkommens* statt vieler Blumenstein, System, 210 ff.; Höhn, Steuerrecht, 91 f. N 54–59.

55 Begrifflich deckt sich der im Wehrsteuerbeschluss (Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB) angewandte Ausdruck "Einkommen aus Erwerbstätigkeit" mit dem in der Steuerrechtswissenschaft und im allgemeinen Sprachgebrauch üblichen "Erwerbseinkommen". Masshardt, Komm. zu Art. 21 WStB 85 f. N 6. Vgl. auch statt vieler Höhn, Steuerrecht, 84 N 16 sowie 95 N 5 und 111 N 1; Blumenstein, System, 145; Reimann/Zuppinger/Schärrer, II, 22 N 4 und dort zit. Entsch.; Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 116 f. N 14; Schmid, A., Zum Begriff des Erwerbseinkommens und des Vermögensertrages, StRev. 26 (1971) 493 f.

56 Das Arbeitsverhältnis kann entweder ein Rechtsverhältnis des privaten Rechtes (Arbeitsvertrag Art. 319 ff. OR) oder ein solches des öffentlichen Rechts (z.B. Beamtenverhältnis) sein. Dabei gehören zu einem Arbeitsverhältnis stets drei Elemente:
- Arbeitsleistung auf Zeit (unbestimmt oder bestimmt; Art. 321 OR)
- Unterordnung unter den Arbeitgeber (d.h. Abhängigkeit von dessen Weisungen; Art. 321d OR)
- Treuepflicht (Art. 321a OR).

stimmte Zeit gegen Entgelt[57] erbracht werden.[58] Als *selbständig* bezeichnet man demgegenüber die Tätigkeiten, die sich nach einer frei gewählten, eigenen Organisation, welche nach aussen in Erscheinung tritt, auf eigene Rechnung und Gefahr des Abgabepflichtigen abspielen.[59]

Zum Erwerbseinkommen gehören sowohl die *Haupteinkommen* aus einer Tätigkeit und die Nebenbezüge als auch die *Ersatzeinkommen.*[60]

bb) Haupteinkommen und Nebenbezüge

298. Als Haupteinkommen sind Einkünfte zu verstehen, die aus einer Tätigkeit, namentlich aus Handel, Gewerbe und Industrie[61], Land- oder Forstwirtschaft, sowie aus freien Berufen[62], aus Beamtung, Anstellung oder Arbeitsverhältnis sowie aus Erfüllung einer Dienstpflicht erzielt wurden.[63] Demgegenüber gelten als Nebenbezüge die periodischen oder einmaligen Entschädigungen für Sonderleistungen (z.B. Entschädigungen für Überstunden), Dienstgeschenke, Provisionen, Gratifikationen, Tantiemen, Trinkgelder und ähnliche Zuwendungen.[64]

57 Durch das Merkmal der *Entgeltlichkeit* unterscheidet sich das Erwerbseinkommen des unselbständig Erwerbenden von der wehrsteuerfreien Schenkung (Art. 21 Abs. 3 WStB). Vgl. dazu Zuppinger, F./Höhn, E., Die Abgrenzung des Einkommens von den Erbschaften und Schenkungen und den steuerfreien Einkünften unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuerrechts, StRev. 16 (1961) 494, zit. bei Höhn, Steuerrecht, 95 N 5.

58 Zum Einkommen aus *unselbständiger Erwerbstätigkeit* statt vieler Höhn, Steuerrecht, 95 f. N 1–11; Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 118 N 19.

59 Zum Einkommen aus *selbständiger* Erwerbstätigkeit statt vieler Höhn, Steuerrecht, 111 ff. N 1 ff.; Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 118 N 18.

60 Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB.

61 Zu den Einkünften aus Handel, Gewerbe und Industrie sind sämtliche Erträge aus buchführungspflichtigen und nichtbuchführungspflichtigen Unternehmungen zu zählen, die dem Pflichtigen gehören oder an denen er beteiligt ist. Vgl. Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 86 N 7; Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 120 f. N 24–27, sowie Archiv 29, 130. Eine Besonderheit stellen in diesem Zusammenhang die Einkünfte, die sich infolge von Gewinnrealisationen im Liegenschafts- und Wertschriftenhandel ergeben, dar. Diese unterliegen der Einkommenstaxe nur dann, wenn der Ersatzpflichtige *gewerbsmässig* handelte. Vgl. dazu Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 121 ff. N 30/31; ders., Erg. Bd., 40–46; Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 87 f. N 8, sowie die neueren Entsch.: BGE 96 I 658; Praxis 60 (1971) Nr. 90; Praxis 62 (1972) Nr. 14; Archiv 37, 153; Archiv 38, 395.

62 Zu den Angehörigen der freien Berufe gehören namentlich die selbständig erwerbenden Ärzte, Anwälte, Notare, Ingenieure, Architekten, Künstler usw. Vgl. dazu die Erläuterungen bei Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 117 N 15–17; ders., Erg. Bd., 35–37.

63 Vgl. dazu Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 118/19 N 18–22; ders., Erg. Bd., 37/38; Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 89 f. N 11/12.

64 Vgl. dazu Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 123 f. N 34–36; ders., Erg. Bd., 46; Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 90 f. N 13–15.

cc) Ersatzeinkommen

299. Ersatzeinkommen sind "Einkünfte, die bestimmungsgemäss anstelle eines zeitweiligen oder endgültig ausfallenden Erwerbes treten".[65] Häufigste Erscheinungsform des Ersatzeinkommens ist das "fortgesetzte Diensteinkommen", zu dem die aufgrund eines früheren Anstellungs- oder Beamtenverhältnisses ausgerichteten Pensionen und Altersrenten zu zählen sind.[66] Dem Ersatzeinkommen gehören aber auch der Lohn- und Verdienstersatz, die Bezüge aus Arbeitslosenversicherung, Taggelder aus Invaliden-, Kranken-, Unfall- und Haftpflichtversicherung[67], Ruhegehälter[68], Invaliden-, Witwen- und Waisenrenten[69] sowie Ersatzleistungen für bleibende Nachteile[70] und Entschädigungen, die für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit gewährt werden[71] usw., an.[72] Nicht als steuerbares Ersatzeinkommen gelten namentlich die Leistungen aus der Militärversicherung.[73]

300. Einmalige und regelmässig wiederkehrende Ersatzeinkünfte (wie Renten, Ruhegehälter, Pensionen, Taggelder usw.)[74] aus Lebensversicherungen, Pensionskassen und ähnlichen Fürsorgeeinrichtungen werden nach den Bestimmungen von Art. 21bis WStB[75] bemessen. Danach sind diese Einkünfte zu drei Fünftel, zu vier Fünftel oder zum ganzen Betrag steuerbar, je nachdem, ob die Prämien oder Beiträge an diese Versicherungen ausschliesslich oder zu mehr als einem Fünftel vom

65 Vgl. dazu Blumenstein, System, 147; Höhn, Steuerrecht, 99 N 31; Bosshardt, Einkommensbegriff, 307.

66 Vgl. dazu Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 91 N 16.

67 Vgl. dazu Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 91 N 16.

68 *Taggelder* aus Invaliden-, Kranken-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen sind nur so weit zum steuerbaren Einkommen zu zählen, als sie die Arzt-, Spital- und Heilungskosten übersteigen, die der Abgabepflichtige zu tragen hat. Vgl. dazu Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 92 N 23; Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 128 N 43.

69 Das *Ruhegeld* beruht nicht wie die Pension auf einem versicherungsrechtlichen Anspruch, sondern wird dem Berechtigten vom früheren Arbeitgeber kraft Gesetzes oder nach Vertrag ausgerichtet. Vgl. Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 91 N. 17.

70 Unter Invaliden-, Witwen- und Waisenrenten sind nicht nur die Leistungen zu verstehen, welche auf ein Dienstverhältnis zurückgehen, sondern auch jene, die auf privatem Versicherungsvertrag beruhen und den Hinterbliebenen aufgrund einer Begünstigung oder kraft Erbrechtes zukommen. Vgl. Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB 91 N 18.

71 Vgl. N 300.

72 Ausführlicher zu *Kapitalleistungen* bei Beendigung eines Dienstverhältnisses vgl. in StRev. 13 (1958) 115 ff.

73 Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB. Vgl. auch die Bsp. in StRev. 27 (1972) 127 ff.; StRev. 24 (1969) 434 ff.

74 Art. 47 Abs. 2 des BG über die Militärversicherung vom 20. September 1949, (AS 1949, 1671), SR 833.1.

75 In der Praxis findet Art. 21bis WStB auch auf die Renten aus Kranken- und Unfallversicherung sowie auf die Leistungen der Sozialversicherungseinrichtungen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden Anwendung. Vgl. dazu Art. 4 des BG über die Kranken- und Unfallversicherung vom 13. Juni 1911 (KUVG), BS 8, 281; SR 832.01 sowie das KS der EStV von 1955, in: Archiv 23, 514.

Ersatzpflichtigen oder aber zu mehr als vier Fünftel von einem Dritten bezahlt worden sind.[76]

301. Angesichts der Tatsache, dass die Ersatzabgabe längstens bis zum 50. Altersjahr erhoben wird[77], sind für den Militärpflichtersatz lediglich jene Ersatzeinkünfte von praktischer Bedeutung, welche dem Ersatzpflichtigen vor dem Erreichen dieser Altersgrenze zukommen. Ausser Betracht fallen somit vor allem die Altersrenten und Pensionen.[78]

b) Der Vermögensertrag

aa) Begriff und Umfang

302. Unter dem Vermögensertrag[79] sind alle Einkünfte zu verstehen, die sich aus der Nutzung eines Vermögens ergeben, ohne dass dabei die Vermögenssubstanz angegriffen wird.[80] Vom Vermögensertrag ist der Wertzugang zu unterscheiden, welcher den Verzehr der Vermögenssubstanz zur Folge hat und nur in den Fällen zum ersatzpflichtigen Einkommen zu rechnen ist, in denen dieser auch der Wehrsteuer unterworfen ist.[81]

Der Vermögensertrag umfasst sowohl die Einkünfte aus unbeweglichem als auch diejenigen aus beweglichem Vermögen.

76 Art. 21bis WStB (eingeführt durch Art. 1 des BB vom 22. Dezember 1954; AS 1954, 1116; BBl 1954 II 777). Diese Bemessungsvorschrift findet, mit Ausnahme der steuerfreien Eingänge aus rückkauffähiger Kapitalversicherung (Art. 21bis Abs. 3 WStB), auch auf die Kapitalabfindungen Anwendung, die dem Steuerpflichtigen anstelle ordentlicherweise periodisch zufliessender Einkünfte ausgerichtet werden. Dabei haben sich in der Praxis, in Abweichung der bei der Wehrsteuer anwendbaren Bestimmung (Art. 40 Abs. 2 WStB), für den MPE besondere Bemessungsregeln gebildet. Vgl. dazu die Ausführungen von Jung, 311 ff., sowie StRev. 24 (1969) 307 ff. und 371 ff.

77 Vorne N 248.

78 Renten und Pensionen, die ein fremder Staat an Kriegsteilnehmer und Kriegsinvalide ausrichtet, unterliegen grundsätzlich der Einkommenstaxe. Vgl. dazu BGE 57 I 227.

79 Der Vermögensertrag wird in der Literatur häufig auch als "Ertragseinkommen" bezeichnet. Vgl. dazu Höhn, Steuerrecht, 84 N 17; Blumenstein, System, 148.

80 Statt vieler Schmid, A., Zum Begriff des Erwerbseinkommens und des Vermögensertrages, StRev. 26 (1971) 493 ff., zit. bei Höhn, Steuerrecht, 139 N 1 und 2; Blumenstein, System, 140 f.

81 Höhn, Steuerrecht, 139 N 1.

bb) Einkommen aus unbeweglichem Vermögen[82]

303. "Einkommen aus unbeweglichem Vermögen" sind die Einkünfte, die dem Ersatzpflichtigen aufgrund seines Eigentums oder Nutzniessung an einem Grundstück im Sinne von Art. 655 ZGB[83] durch Vermietung, Verpachtung oder Eigennutzung[84] zufliessen. Von diesen Roheinkünften können bei der Ermittlung des Reineinkommens insbesondere die Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung des Grundstückes in Abzug gebracht werden.[85]

cc) Einkommen aus beweglichem Vermögen[86]

304. "Einkommen aus beweglichem Vermögen" sind sämtliche Wertzugänge, die der Ersatzpflichtige aus dem Eigentum oder der Nutzniessung an beweglichen Sachen[87] oder aus Rechten für die Überlassung von beweglichen Sachen oder Rechten zum Gebrauch oder zur Nutzung von Dritten erhält und die nicht bloss eine Entschädigung für die Abnützung dieser Vermögensgegenstände darstellen.[88] Im Gegensatz zu den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gehört der Eigengebrauch von beweglichen Sachen nicht zum ersatzpflichtigen Vermögensertrag.[89]

305. Das Einkommen aus beweglichem Vermögen umfasst namentlich die Zinsen aus Guthaben, die Gewinnanteile aus Beteiligungen aller Art, die Einkünfte aus Verleihung immaterieller Güter, die Zinsen aus der Vermietung oder Verpachtung beweglicher Sachen, die Renten aus Leibrenten- und Lebensversicherungsverträgen, die Erträge aus Anlagefonds sowie die Einkommen aus Nutzungsrechten.[90]

306. Zur Ermittlung des Reineinkommens sind von den Einkünften aus beweglichem Vermögen die Gewinnungskosten, d.h. diejenigen Ausgaben des Ersatz-

82 Vgl. dazu Art. 21 Abs. 1 lit. b WStB.
83 Grundstücke im Sinne des ZGB sind Liegenschaften, die im Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte, Bergwerke und Miteigentumsanteile an Grundstücken (Art. 655 Abs. 2 ZGB, Fassung gemäss Ziff. I des BG vom 19. Dezember 1963, in Kraft seit 1. Januar 1965; AS 1964, 993, 1055; BBl 1962 II 1461).
84 Zum Problem der *Eigennutzung* einer Liegenschaft oder Wohnung statt vieler Höhn, Steuerrecht, 140 f. N 7–9; Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. b WStB 93 f. N 29–31; Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. b WStB 133 N 55–57, sowie Praxis 62 (1973) 195.
85 Art. 22 Abs. 1 lit. e WStB sowie Koehn, G., Die Gewinnungskosten bei der Besteuerung des Liegenschaftsertrages, ZBl. 62 (1961) 33 ff., zit. bei Höhn, Steuerrecht, 144 ff. N 23–24, sowie Känzig, Komm. zu Art. 22 Abs. 1 lit. e WStB 246 ff. N 101–106.
86 Vgl. dazu Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB.
87 Vgl. dazu Art. 713 ZGB.
88 Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB 135 N 58.
89 Vgl. dazu BGr. vom 15. Juli 1949, Archiv 18, 266, zit. bei Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB 135 N 58; Höhn, Steuerrecht, 147 N 37.
90 Vgl. dazu vor allem Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB 135 ff. N 58–82; Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB 101 ff. N 36–59, sowie Höhn, Steuerrecht, 147 ff. N 35–64.

pflichtigen abzuziehen, die mit der Erzielung dieser Einkünfte in unmittelbarem Zusammenhang stehen und nicht zu einer Wertvermehrung des Vermögens führen.[91]

c) Das Einkommen aus anderen Quellen

aa) Begriff und Abgrenzung

307. In dieser dritten Kategorie des Einkommens, dem "Einkommen aus anderen Quellen", lassen sich aufgrund der in Art. 11 Abs. 1 MPG vorgenommenen Dreiteilung des ersatzpflichtigen Einkommens alle übrigen Einkünfte zusammenfassen, welche weder aus einer Erwerbstätigkeit noch aus Vermögensertrag herrühren.[92] Diese Einkünfte verdanken ihre Entstehung den unterschiedlichsten Ursachen und haben deshalb nur das eine gemeinsam, dass "sie nicht das Ergebnis planmässigen Wirtschaftens sind".[93]

308. Die Einkommen aus anderen Quellen unterscheiden sich vom Erwerbseinkommen sowie vom Ersatzeinkommen durch die Tatsache, dass sie ihren Rechtsgrund nicht in einer bestehenden oder früheren Erwerbstätigkeit haben. Sie lassen sich vom Vermögensertrag dadurch abgrenzen, dass sie auf nicht übertragbaren persönlichen Rechten beruhen, denen in der Regel kein Vermögenswert zukommt.[94]

309. Das Einkommen aus anderen Quellen umfasst somit begrifflich alle Einkünfte aus nicht übertragbaren persönlichen Rechten, die ihren Rechtsgrund nicht in einer Erwerbstätigkeit haben. Dabei wird die Ersatzpflichtigkeit dieser Einkünfte durch bedeutende, im Gesetz abschliessend aufgezählte Ausnahmen eingeschränkt.[95]

Zu den Einkommen aus anderen Quellen gehören namentlich die Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen, die Lotteriegewinne und die verbuchten Wertvermehrungen.[96]

91 Vgl. dazu Känzig, Komm. zu Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB 219 ff. N 49–57.

92 Die Subsumierung sämtlicher übriger Einkünfte, welche weder zum Erwerbseinkommen noch zum Vermögensertrag gehören, unter einen Begriff, entspricht nicht der in der allgemeinen Literatur verwendeten Gliederung. Blumenstein, System, 150, bezeichnet diese dritte Kategorie des Einkommens als "Genusseinkommen" und unterscheidet davon das "Zuwachsgewinneinkommen" als vierte Einkommensgruppe (ebenso Höhn, Steuerrecht, 84 f. N 18/19 und 157 ff.). Die Wehrsteuerberechnung kennt diese Unterscheidung nicht und beschränkt sich auf eine Aufzählung einzelner Einkommenssorten. Es erscheint deshalb sinnvoll, alle übrigen Einkünfte unter dem Titel "Einkommen aus anderen Quellen" zusammenzufassen.

93 Vgl. dazu u.a. Bosshardt, Einkommensbegriff, 307.

94 Vgl. dazu Höhn, Steuerrecht, 157 N 2.

95 Vgl. dazu hinten N 329.

96 Art. 21 Abs. 1 lit. d–f WStB.

bb) Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen

310. Steuerbares Reineinkommen bilden die Kapitalgewinne, die im Betrieb eines nach Art. 957 OR buchführungspflichtigen Unternehmens[97] bei der Veräusserung oder Verwertung von Geschäftsvermögen erzielt werden.[98] Der Kapitalgewinn besteht dabei aus der Differenz zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes und dem Preis, der bei der Veräusserung dieses Gegenstandes gelöst wird, bzw. dem Verkehrswert, der diesem Gegenstand bei seiner Verwertung zukommt.[99] Massgebend für die Berechnung des Kapitalgewinnes ist der Zeitpunkt, zu dem dieser durch Zustandekommen des Kaufs oder Tausches bzw. der Verwertung realisiert wurde.[100]

Zu den steuerbaren Kapitalgewinnen gehören namentlich Liegenschaftsgewinne[101], Mehrerlös aus Wertschriften, Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräusserung eines Unternehmens[102] usw.[103]

cc) Lotteriegewinne

311. Unter den Lotteriegewinnen sind alle Gewinne zu verstehen, die bei Lotterien, bei lotterieähnlichen Veranstaltungen sowie bei Spiel und Wette erzielt werden.[104]

97 Für die Unternehmen, die ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, besteht die Eintragungspflicht, wenn die jährlichen Roheinnahmen die Summe von Fr. 100'000.– erreichen. Vgl. dazu Art. 934 Abs. 1 OR sowie Art. 52 ff. der VO über das Handelsregister vom 7. Juli 1937, (AS 53, 577 und BS 2, 684), in der Fassung gemäss Ziff. I des BRB vom 20. Dezember 1971 (AS 1971, 1839), SR 221.411.

98 Steuerbar sind nur die aus dem *Geschäftsvermögen erzielten Kapitalgewinne.* Der ersatzpflichtige Inhaber oder Teilhaber einer Personenunternehmung (Einzelfirma, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft usw.) hat demzufolge nur auf jenen Kapitalgewinnen Einkommenstaxe zu zahlen, die ihm aus dem Geschäftsvermögen zukommen (zur Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen vgl. Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB 61 N 88; Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB 111 ff. N 74–77, sowie StRev. 27 (1972) 268). Dabei muss er selbst auf jenen Kapitalgewinnen Einkommenstaxe entrichten, die nach Art. 43 WStB einer besonderen Jahressteuer unterliegen (Art. 7 Satz 1 MPV).

99 Vgl. Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB 148 N 83, sowie den zit. BGE vom 15. November 1963, Archiv 33, 145.

100 Vgl. dazu Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB 108 N 62, sowie die Ausführungen hinten N 333 f.

101 Steuerbare Gewinne im Liegenschaftshandel: z.B. StRev. 26 (1971) 263 ff. sowie 267 ff.

102 Vgl. als Bsp. Liquidationsgewinnsteuerpflicht einer Bäckerei mit Tea-Room: StRev. 27 (1972) 177 ff.; Kapitalgewinnsteuerpflicht bei der Veräusserung eines Gewerbebetriebes: StRev. 24 (1969) 131 ff.; StRev. 24 (1969) 10; Praxis 62 (1973) 43; Praxis 64 (1975) 125.

103 Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB.

104 Höhn, Steuerrecht, 168 N 25.

Steuerbares Einkommen bildet dabei nur die Differenz zwischen den in der Bemessungsperiode eingenommenen Auszahlungen und den gemachten Einsätzen.[105]

dd) Verbuchte Wertvermehrungen

312. Als Einkommen werden auch die verbuchten Wertvermehrungen auf Sachen und Rechten betrachtet, welche in einem buchführungspflichtigen Unternehmen realisiert wurden.[106] Sie gelten zu jenem Zeitpunkt als realisiert, zu dem der Mehrwert in der Buchhaltung ausgewiesen wird.[107] Wie beim Kapitalgewinn sind die Wertvermehrungen auch dann zum ersatzpflichtigen Einkommen zu rechnen, wenn sie mit einer besonderen Jahressteuer belegt werden.[108]

Zu den steuerbaren Wertvermehrungen gehören neben den verbuchten Aufwertungen auch der durch Schuldenerlass erzielte Vermögenszuwachs[109] sowie die aufgrund eines Gläubigerverzichtes entstandenen Sanierungsgewinne.[110]

d) Steuerfreie Eingänge

313. Die Einkünfte aus Armenunterstützung, aus gesetzlicher Verwandtenunterstützung[111], aus familienrechtlichen Alimenten[112] sowie aus Schenkung[113], Erbschaft[114] und Vermächtnis[115], ferner die Auszahlungen aus rückkaufsfähiger

105 Vgl. dazu Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. e WStB 117 f. N 116/17; Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. e WStB 121 N 88.
106 Vgl. Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. f WStB 122 f. N 91–95; Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. f WStB 173 f. N 119/20, sowie Praxis 62 (1973) 43.
107 Archiv 15, 42, zit. bei Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. f WStB 123 N 95. Obschon der Zeitpunkt der Wertvermehrung im Gegensatz zum Kapitalgewinn vom Pflichtigen bestimmt werden kann, darf die Wertvermehrung zur Milderung der Steuerlast nicht auf mehrere Jahre verteilt noch deren Verbuchung rückgängig gemacht werden. Vgl. dazu auch Archiv 16, 153; 22, 382; 35, 179.
108 Art. 7 MPV in Verbindung mit Art. 43 WStB.
109 Vgl. dazu Archiv 17, 452.
110 Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 1 lit. f WStB 123 N 95.
111 Vgl. dazu Art. 328/29 ZGB.
112 Darunter sind z.B. die Beiträge an den Unterhalt des schuldlos geschiedenen Ehegatten (Art. 152 ZGB), Unterhaltsgeld für das ausserehelichе Kind (Art. 319 ZGB) usw. zu verstehen.
113 Art. 239 ff. ZGB; vgl. dazu auch Schmid, A., Vom steuerrechtlichen Begriff der Schenkung, StRev. 23 (1968) 261 ff.
114 Art. 560/61 ZGB; dazu gehören auch die "Ausgleichsansprüche" im Sinne von Art. 633 ZGB.
115 Art. 562 ff. ZGB.

Lebensversicherung[116] und die Leistungen der Militärversicherung[117] gelten nicht als wehrsteuerbares Einkommen.[118] Ebenso ist auch der Militärsold aufgrund einer Verfügung des EFZD vom 16. Oktober 1958 über die Behandlung des Militärsoldes von einer Besteuerung durch die Wehrsteuer befreit.[119] Aufgrund der analogen Anwendung dieser wehrsteuerrechtlichen Bestimmungen auf die Einkommenstaxe werden solche Einkünfte, unter Vorbehalt der in Art. 11 Abs. 2 MPG festgelegten Abweichungen[120], von der Einkommenstaxe nicht erfasst.

2. Die Abweichungen vom wehrsteuerrechtlichen Reineinkommen

In Abweichung von den wehrsteuerrechtlichen Bestimmungen gehören folgende Wertzugänge ebenfalls zum Gegenstand der Einkommenstaxe:

a) Die im Ausland erzielten Einkünfte

314. Gegenstand des ersatzabgaberechtlichen Reineinkommens bilden auch sämtliche Einkünfte, die im Ausland erzielt werden. Diese sind selbst dann der Einkommenstaxe unterworfen, wenn sie keiner schweizerischen Einkommenssteuer unterliegen.[121]

315. Die Ausweitung auf die Auslandeinkünfte entspricht der konsequenten Durchsetzung des Grundsatzes, wonach die Ersatzpflicht als Ausfluss der Wehrpflicht auf dem Schweizerbürgerrecht beruht und daher auch die Auslandschweizer in diese Besteuerung einbezieht.[122] Die Ersatzabgabe darf sich deshalb nicht auf die im Inland erzielten Einkommen beschränken, sondern muss auch die im Ausland erzielten Einkünfte erfassen.[123]

116 Vgl. dazu Art. 21bis Abs. 3 WStB.
117 Art. 47 Abs. 2 des BG über die Militärversicherung vom 20. September 1949 (AS 1949, 1671), SR 833.1. Ausgenommen hiervon sind die Erträgnisse der aus Militärversicherungsleistungen angeschafften Vermögensgegenstände, welche steuerbares Einkommen bilden. Vgl. dazu Masshardt, Komm. zu Art. 21bis WStB 132 N 10.
118 Vgl. dazu Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 3 WStB 180 ff. N 132–135; Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 3 WStB 124 ff. N 99–105.
119 Känzig, Komm. zu Art. 21 Abs. 4 WStB 183 N 136; Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 4 WStB 126 N 106.
120 Vgl. dazu N 314 ff.
121 Art. 11 Abs. 2 Buchst. a MPG.
122 Vgl. dazu vorne N 277 f.
123 Vgl. dazu BBl 1958 II 341 f. sowie Wirth, O., Der Einkommensbegriff beim MPE, StRev. 16 (1961) 340.

316. Die im internationalen Steuerrecht gültigen Abgrenzungskriterien zwischen den einzelnen Steuerhoheiten sowie die staatsvertraglichen Abmachungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung finden denn auch auf den Militärpflichtersatz keine Anwendung[124], da dieser, wie dargelegt wurde, nicht auf der Steuerhoheit, sondern auf der Wehrhoheit des Bundes beruht.[125]

b) Die Zuwendungen an erwerbsfähige Ersatzpflichtige

aa) Grundsätzliches

317. Der Militärpflichtersatz bemisst sich, wie wiederholt festgestellt wurde, nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Ersatzpflichtigen.[126] Diese beruht in der Regel auf seinem Erwerbs- und Ertragseinkommen.[127] Hat der erwerbsfähige Ersatzpflichtige kein Einkommen oder genügt dieses nicht zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes, so erhält er häufig von Verwandten oder Dritten Zuwendungen. Da diese Zuwendungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Ersatzpflichtigen beeinflussen, werden sie ebenfalls der Einkommenstaxe unterworfen.[128] Es wäre denn auch unbillig, wenn der Ersatzpflichtige, der dank der Zuwendungen seiner Eltern den Lebensunterhalt bestreiten kann, mangels Einkommens lediglich die Personaltaxe zu entrichten hätte, währenddem alle übrigen Ersatzpflichtigen entsprechend ihrem Erwerbseinkommen die Einkommenstaxe bezahlen müssen.[129]

bb) Die taxpflichtigen Zuwendungen

318. Der Einkommenstaxe unterstehen nach Art. 11 Abs. 2 Buchst. b MPG die Zuwendungen, die der erwerbsfähige Ersatzpflichtige von Verwandten oder Dritten in bar oder in natura erhält, um seinen und seiner Familie Lebensunterhalt und Aufwand zu bestreiten, mit Ausnahme der Zuwendungen, die unmittelbar zu einer beruflichen Ausbildung verwendet werden müssen. Zu diesen taxpflichtigen Zuwendungen gehören namentlich auch die Stipendien aus öffentlichen oder privaten

124 Wirth, a.a.O., 340, sowie vorne N 154.
125 Vgl. vorne N 103.
126 Vorne N 292.
127 Vorne N 296 ff.
128 Art. 11 Abs. 2 Buchst. b MPG sowie Wirth, O., Der Einkommensbegriff beim MPE, StRev. 16 (1961) 340/41; BGE 91 I 431 (= Praxis 58, 29).
129 Vgl. dazu BBl 1958 II 365; StenBull. NR 1959, 10/11; StenBull. StR 1959, 165.

Mitteln[130], ungeachtet der Tatsache, dass sie von der Besteuerung durch die direkte Bundessteuer ausgeschlossen sind.[131]

319. Nicht zu den taxpflichtigen Zuwendungen werden die Darlehen gerechnet, die dem ersatzpflichtigen Studenten während seiner Studienzeit gewährt werden und nach Beendigung des Studiums zurückbezahlt werden müssen.[132]

cc) Die unmittelbar der beruflichen Ausbildung dienenden Zuwendungen

320. Dem Gegenstand der Einkommenstaxe nicht zugeordnet werden Zuwendungen, die der Ersatzpflichtige *unmittelbar* zu seiner beruflichen Ausbildung verwendet.[133] Zu diesen gehören namentlich die Zuwendungen, aus denen Schulgelder, Laborgebühren, Bibliotheksgebühren, Schulmaterial, Druckkosten für Dissertationen und dergleichen bezahlt werden.[134]

321. Demgegenüber unterliegen alle jene Leistungen der Einkommenstaxe, die der Studierende in gleicher Weise wie jeder andere zur Bestreitung der allgemeinen Lebenshaltungskosten verwendet, auch wenn diese eine notwendige Voraussetzung für das Studium (wie z.B. Nahrung, Unterkunft, Kleidung) bilden.[135] So sind nach Ansicht des Bundesgerichtes z.B. die Fahrkosten zwischen Wohn- und Studienort nicht als unmittelbare der beruflichen Ausbildung gewidmete Zuwendungen zu betrachten.[136] Desgleichen können auch die Kosten für auswärtige Verpflegung und Unterkunft am Studienort nicht zum Abzug zugelassen werden.[137] Die Ausnahmebestimmung von Art. 11 Abs. 1 Buchst. b MPG ist in diesem Sinne restriktiv auszulegen.[138]

130 Wirth, a.a.O., 341.
131 *Wehrsteuerfrei* sind z.B. die Stipendien aus dem Nationalfonds. Vgl. dazu Masshardt, Komm. zu Art. 21 Abs. 3 WStB 125 N 103.
132 An den Beweis eines solchen unüblichen Vertragsverhältnisses werden in der Praxis strenge Anforderungen gestellt. Vgl. dazu BGE 95 I 260 sowie StRev. 17 (1962) 138; StRev. 18 (1963) 123.
133 Art. 11 Abs. 2 Buchst. b MPG.
134 Vgl. dazu Jung, 353 ff.
135 Vgl. die nicht publ. Entsch. des BGr. vom 7. Februar 1958 i.S. Kaeslin und vom 31. Mai 1963 i.S. Bucher sowie BGr. vom 5. November 1965 i.S. Huber (BGE 91 I 429 = Praxis 55, Nr. 8); StRev. 18 (1963) 123/24; StRev. 19 (1964) 173 ff.
136 BGr. vom 31. Mai 1963 i.S. Bucher (nicht publ.), zit. bei Jung, 354.
137 Vgl. dazu StRev. 18 (1963) 123/24; 17 (1962) 139.
138 Vgl. dazu Jung, 353 ff.

dd) Die vereinfachte Einschätzung von Zuwendungen an Lehrlinge, Schüler und Studenten[139]

322. Die Ermittlung der Zuwendungen an Lehrlinge, Schüler und Studenten – dem grössten Teil der Zuwendungsempfänger – bereitete in der Praxis grosse Schwierigkeiten.[140] Vor allem fiel es den Einschätzungsbehörden schwer, die Werte festzulegen, die diesen Ersatzpflichtigen in Ermangelung eines Erwerbseinkommens in Form der Naturalzuwendungen (z.B. Wohnen bei den Eltern usw.) zufliessen. Seit 1968 werden deshalb die Ersatzabgaben der Lehrlinge, Schüler und Studenten, die sich nicht über ein entsprechendes Einkommen aus Erwerb, Vermögensertrag oder anderen Quellen ausweisen können, nach gleichen Kriterien festgelegt, indem der Berechnung der Abgabe ein minimaler Lebensbedarf zugrunde gelegt wird. In diesem Sinne wird, nach einer Mitteilung an Empfänger von Zuwendungen vom Juli 1976[141], von jenen Zuwendungsempfängern angenommen, dass ihre jährlichen Lebenshaltungskosten mindestens Fr. 6'000.– betragen, und zwar aufgrund folgender Berechnung:

Verpflegung	Fr. 3'840.–
Unterkunft	Fr. 960.–
Anschaffung von Kleidern, Schuhen und Wäsche sowie deren Instandhaltung und Reinigung	Fr. 600.–
Nebenauslagen (Taschengeld)	Fr. 600.–
	Fr. 6'000.–

139 Vgl. dazu Wegleitung Nr. 627 vom 4. September 1967, in Kraft seit 1. Januar 1968, publ. in: Sektionschef 52 (1968) 51 ff.

140 Der Vorentwurf zur Änderung des MPG von 1959 sieht für alle in der beruflichen Ausbildung befindlichen erwerbsfähigen Ersatzpflichtigen nur noch eine *feste Personaltaxe* vor, welche der heutigen Personaltaxe plus der auf der pauschalen Zuwendung entrichteten Einkommenstaxe entsprechen soll. Alle übrigen Ersatzpflichtigen hätten nach dem Revisionsentwurf ausschliesslich eine Einkommenstaxe zu entrichten, so dass der MPE nicht mehr wie heute aus einer Personal- und einer Einkommenstaxe, sondern aus einer Personal- *oder* einer Einkommenstaxe bestehen würde. Vgl. dazu den Bericht zum Vorentwurf vom 25. Januar 1974, 12/13.

141 Vgl. dazu als Beilage zur Veranlagungsverfügung für die Jahre 1977 und 1978 Mitteilung an die Empfänger von Zuwendungen, hrsg. von der EStV, Abt. MPE, Form.M.6e, 11'000 – 7.76 – 46988/1.

c) Die Beiträge der Ehefrau zur Tragung der ehelichen Lasten[142]

aa) Grundsätzliches

323. Der Militärpflichtersatz will den Ersatzpflichtigen in seiner ganzen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfassen.[143] Es müssen der Einkommenstaxe deshalb auch jene Einkünfte zugrunde gelegt werden, welche dem Ersatzpflichtigen von seiten seiner Ehefrau zufliessen, zumal dadurch seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinflusst wird.[144]

324. In den Fällen, in denen dem ersatzpflichtigen Ehemann die Einkünfte seiner Frau kraft güterrechtlicher Bestimmungen zukommen, wie etwa bei der Güterverbindung aufgrund seines Nutzungsrechtes am eingebrachten Frauengut[145], sind diese Einkünfte bereits als sein Einkommen gemäss Art. 11 Abs. 1 MPG taxpflichtig. Aufgrund von Art. 11 Abs. 2 Buchst. c MPG wird nun zusätzlich auch das Erwerbseinkommen der Ehefrau, welches nach Gesetz dem Sondergut zuzuordnen ist, ebenfalls von der Einkommenstaxe erfasst, soweit dieses nach gesetzlicher Pflicht[146] oder freiwillig einen Beitrag zur Deckung der ehelichen Lasten bildet.[147]

bb) Taxfreie Beiträge der Ehefrau

325. Aus Gründen der sozialen Billigkeit werden nun aber die Beiträge der Ehefrau *aus dem Ertrag selbständiger Arbeit,* d.h. aus einem Einkommen, das die Ehefrau ausserhalb des Geschäfts- oder Gewerbebetriebes des Ersatzpflichtigen und unabhängig von dessen beruflicher Tätigkeit erzielt, nur insoweit erfasst, als das gesamte Reineinkommen beider Ehegatten Fr. 12'000.– übersteigt.[148] Wenn z.B. der Ersatzpflichtige ein Reineinkommen von Fr. 24'000.–, seine Ehefrau dagegen ein solches von Fr. 8'000.– hat, so werden lediglich Beiträge im Ausmass von Fr. 20'000.– erfasst (24'000 + 8'000 = 32'000 ./. 12'000 = 20'000). Damit soll erreicht werden, "dass der Erwerb der Ehefrau in bescheidenen Verhältnissen, nämlich dort, wo die Ehefrau zum 'Durchbringen der Familie' verdienen muss, für den Militärpflichtersatz ihres Mannes ausser Betracht fällt".[149]

142 Art. 11 Abs. 2 Buchst. c MPG.
143 Vorne N 292.
144 Vgl. dazu die Ausführungen im BBl 1958 II 363/64 sowie die Kritik von Hartmann, K., Problematische Neuordnung des Militärpflichtersatzes, StRev. 3 (1948) 508 ff.
145 Art. 201 ZGB.
146 Art. 192 Abs. 2 ZGB sowie 242 Abs. 1 ZGB.
147 Da der Einbezug des Einkommens der Ehefrau für die Bemessung des vom Ehemann zu entrichtenden MPE nie zu befriedigen vermochte, sieht der Vorentwurf zur Revision des MPG 1959 die Streichung jener Bestimmung vor. Vgl. Bericht zum Vorentwurf vom 25. Januar 1974, 13/14.
148 Art. 11 Abs. 2 Buchst. c MPG.
149 Vgl. StenBull. NR 1959, 10, sowie BBl 1958 II 363 sowie Wirth, O., Der Einkommensbegriff beim MPE, StRev. 16 (1961) 342.

326. Von der Ersatzabgabe *völlig befreit* sind nach Art. 4 MPV die Beiträge zur Tragung der ehelichen Lasten, welche von Ehefrauen geleistet werden, die im Ersatzjahr während wenigstens *sechs Monaten im Frauenhilfsdienst oder Rotkreuzdienst* eingeteilt sind oder den nämlichen Dienst geleistet haben.[150]

d) Das Verhältnis zwischen Buchst. b und c des Art. 11 Abs. 2 MPG[151]

327. Angesichts der Tatsache, dass Art. 11 Abs. 2 Buchst. c MPG einen taxfreien Beitrag von Fr. 12'000.– zulässt, wogegen die Zuwendungen von Verwandten oder Dritten gemäss Art. 11 Abs. 2 Buchst. c MPG, mit Ausnahme der Aufwendungen für die berufliche Ausbildung, dem ganzen Betrage der Einkommenstaxe unterliegen, stellte sich wiederholt die Frage, welcher dieser Bestimmungen das Erwerbseinkommen der Ehefrau eines nicht erwerbstätigen ersatzpflichtigen Studenten zuzuordnen sei. Praktisch geht es dabei um die Frage, ob Art. 11 Abs. 2 Buchst. b MPG in der Weise ausgelegt werden kann, dass unter diese Bestimmung auch die Beiträge der Ehefrau zu subsumieren sind.

328. Aufgrund des französischen Textes von Art. 11 Abs. 2 Buchst. b MPG[152] könnte man versucht sein, unter "proches" auch die Ehefrau des Pflichtigen zu verstehen. Dies lässt sich aber durch den deutschen und italienischen Text widerlegen, welcher die Ausdrücke "Verwandte" bzw. "parenti" verwendet und damit die Ehefrau, welche nach schweizerischer Rechtsauffassung[153] keine Verwandte des Ehemannes ist, von dieser Bestimmung ausschliesst. Die Beiträge der Ehefrau können deshalb nicht als Zuwendungen im Sinne von Art. 11 Abs. 2 Buchst. b MPG betrachtet werden. Wäre dies der Fall, so würde die Ausnahmebestimmung von Art. 11 Abs. 2 Buchst. c MPG praktisch hinfällig.[154] Dies kann aber nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein, der mit dieser Bestimmung erreichen wollte, dass der Erwerb der Ehefrau, welche in bescheidenen Verhältnissen lebt, eine Sonderstellung erfährt.[155] Art. 11 Abs. 2 Buchst. c MPG ist in diesem Sinne abschliessend geregelt, indem er bestimmt, inwieweit das Einkommen der Ehefrau dem ersatzabgaberechtlichen massgebenden Reineinkommen ihres Mannes zuzurechnen ist.[156]

150 Wenngleich sich eine solche Ausnahmebestimmung aus Billigkeitserwägung zu rechtfertigen scheint, ist ihr eine gewisse Willkür in der Auswahl der Dienste nicht abzuleugnen.
151 Vgl. dazu die Ausführungen von Jung, 356 ff.
152 Vgl. Art. 11 Abs. 2 Buchst. b MPG (LTM): "les liberalités que l'assujetti ... reçoit de *proches* ou de tiers ...".
153 Vgl. dazu vor allem Art. 457–461 sowie Art. 462–464 ZGB sowie Tuor/Schnyder, 167 ff. und die Zit. bei Jung, 357.
154 Jung, 357.
155 StenBull. NR 1953, 10.
156 Jung, 357.

3. Die organischen Abzüge

a) Begriffliches

329. Zur Ermittlung des zum Gegenstand der Einkommenstaxe gehörenden Reineinkommens sind von den Roheinkünften die Aufwendungen abzuziehen, die mit der Einkommenserzielung in einem direkten Zusammenhang stehen.[157] Die Steuerrechtswissenschaft bezeichnet diese Abzüge als *organische Abzüge* und unterscheidet sie von den übrigen oder *speziellen Abzügen*, denen sozialpolitische und volkswirtschaftliche Erwägungen zugrunde liegen.[158]

b) Die Abzüge nach Art. 22 WStB

330. Der Einkommenstaxe unterliegt lediglich das Reineinkommen, welches sich aus den Roheinkünften[159], unter Abzug der in Art. 22 und 22bis WStB[160] abschliessend aufgezählten organischen Abzüge, ergibt. Es handelt sich dabei namentlich um die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen *Gewinnungskosten*[161], die geschäftsmässig begründeten *Abschreibungen* und *Rückstellungen* geschäftlicher Betriebe sowie um die eingetretenen und verbuchten *Geschäftsverluste usw.*[162]

331. Zu den abzugsberechtigten Gewinnungskosten gehören namentlich die Berufsauslagen, d.h. die Aufwendungen, welche zur Erzielung der Erwerbseinkünfte notwendig sind und die vom Arbeitgeber nicht ersetzt werden.[163] Unter den Gewinnungskosten des unselbständig Erwerbenden sind die notwenigen Kosten der Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsort[164], die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und für Schichtarbeit sowie weitere Berufsauslagen, wie Kosten für Berufskleider, Schwerarbeit, besonderen Kleiderverschleiss, Berufswerkzeuge, Fachlitera-

157 Art. 11 Abs. 1 MPG in Verbindung mit Art. 22 und 22bis WStB.
158 Statt vieler Höhn, Steuerrecht, 88 N 34/35; Blumenstein, System, 211; Känzig, Komm. zu Art. 22 WStB 195 f. N 1–3.
159 Vorne N 296–N 313.
160 Art. 22bis WStB, eingeführt durch Art. 1 des BB vom 22. Dezember 1954 (AS 1954, 1316; BBl 1954 II 777).
161 Zum Begriff der Gewinnungskosten: Höhn, Steuerrecht, 88 f. N 36–40 sowie 100–108 N 34–81; Känzig, Komm. zu Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB 196/97 N 4.
162 Vgl. dazu die abschliessende Aufzählung der abzugsberechtigten Aufwendungen: Art. 22 WStB.
163 Höhn, Steuerrecht, 100 N 34.
164 BGE 84 I 67 = Archiv 27, 120 = StRev. 13 (1958) 510; vgl. auch BGr. vom 5. April 1952, Archiv 21, 82; BGE 78 I 372; 78 I 141. Die Kosten für die Benützung des Autos zwischen Wohn- und Arbeitsort über die Mittagszeit stellen dann notwendige Gewinnungskosten dar, wenn der Pflichtige aus gesundheitlichen Gründen sein Mittagessen zu Hause einnehmen muss. BGr. vom 17. Juni 1966 i.S. Arni. Zur Abgrenzung zu den Aufwendungen für berufliche Ausbildung im Sinne von Art. 11 Abs. 2 Buchst. b MPG vorne N 320/21.

tur und für die Berufsausbildung erforderliche Weiterbildung, zu verstehen.[165] Die mit dem steuerbaren Einkommen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden[166] Gewinnungskosten sind von den Aufwendungen abzugrenzen, die als Lebenshaltungskosten bezeichnet werden und nicht abzugsberechtigt sind.[167]

332. Bei der Ermittlung des taxpflichtigen Einkommens dürfen die übrigen Abzüge der Wehrsteuerordnung (wie z.B. die wehrsteuerrechtlichen Sozialabzüge)[168] nicht in Abzug gebracht werden. Hierfür bestimmt Art. 12 MPG gesondert, welche Beträge vom Reineinkommen abzuziehen sind.[169]

C. Die Berechnungsperiode

1. Begriff

333. Neben der *sachlichen* Komponente, zu der vor allem die Festlegung der für die Einkommenstaxe in Betracht fallenden Einkommensbestandteile gehört[170], hat die Berechnungsgrundlage auch eine *zeitliche* Komponente.[171] Diese ergibt sich aus der Tatsache, dass die Einkommenstaxe für einen bestimmten Zeitraum (das Ersatzjahr) erhoben wird[172] und ihr deshalb auch das Einkommen eines bestimmten Zeitabschnittes zugrunde gelegt werden muss.[173] Berechnungsgrundlage der Einkommenstaxe bildet in der Regel ein *Jahreseinkommen*, d.h. sämtliche Einkünfte, die dem Ersatzpflichtigen während eines Kalenderjahres zufliessen.[174] Berechnungsperiode ist dabei der Zeitabschnitt, welcher für die Berechnung des taxpflichtigen Einkommens massgebend ist.[175]

165 Vgl. Art. 22bis Abs. 2 WStB sowie die VO über den Abzug von Berufsauslagen bei der Wehrsteuer vom 14. September 1974 (AS 1974, 1487), SR 642.114. Die Ermittlung der tatsächlichen Gewinnungskosten bereitet in der Praxis oft grosse Schwierigkeiten, weshalb Art. 22bis Abs. 2 WStB eine Pauschalierung vorsieht. Der Abgabepflichtige hat dabei die Möglichkeit, nachzuweisen, dass er höhere Auslagen hatte als die Pauschale. Vgl. dazu Blumenstein, System, 213, sowie die allg. Ausführungen bei Imboden/Rhinow, I, 357, und dort zit. Entsch.

166 Känzig, Komm. zu Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB 196 N 4.

167 Vgl. dazu Höhn, Steuerrecht, 88 f. N 38; Känzig, Komm. zu Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB 197 ff. N 5–10, sowie für den MPE: BGE 78 I 370; 78 I 140.

168 Art. 25 WStB.

169 Vgl. dazu hinten N 336.

170 Vorne N 295–N 332.

171 Vgl. dazu Blumenstein, System, 188 und 206 ff., sowie die Kritik von Höhn, Steuerrecht, 176 N 23–25.

172 Vorne N 203.

173 Vgl. dazu statt vieler Blumenstein, J., Steuerperiode, 372 f., sowie Höhn, Steuerrecht, 172 N 3.

174 Vorne N 295.

175 Statt vieler Blumenstein, System, 188; Höhn, Steuerrecht, 172 N 4; Blumenstein, Steuerperiode, 372; Känzig, Komm. zu Art. 41 Abs. 1 WStB 295 N 1.

Die Berechnungsperiode braucht nun aber nicht notwendigerweise mit dem Ersatzjahr übereinzustimmen. Sie weicht, wie die nachfolgende Ordnung der massgebenden Berechnungsperioden zeigen wird, im Gegenteil regelmässig vom Zeitabschnitt des Ersatzjahres ab.

2. Die massgebenden Berechnungsperioden

334. Welche Berechnungsperiode im einzelnen für die Einkommenstaxe anwendbar ist, bestimmt sich nach der folgenden Ordnung:

a) Massgebende Berechnungsperiode für die Einkommenstaxe von Ersatzpflichtigen, die für das Ersatzjahr als unbeschränkt Steuerpflichtige die Wehrsteuer zu zahlen haben, ist *die Berechnungsperiode dieser Bundessteuer.*[176] Die Berechnungsperiode der Bundessteuer erstreckt sich ihrerseits auf die der Steuerperiode unmittelbar vorausgehenden zwei Kalenderjahre (Vergangenheitsbemessung).[177] Der Berechnung der Wehrsteuer wird dabei der Jahresdurchschnitt des Einkommens der Berechnungsperiode zugrunde gelegt.[178] Berechnungsgrundlage der Einkommenstaxe bildet daher das aufgrund der Wehrsteuerbemessung ermittelte durchschnittliche Jahreseinkommen der dem Ersatzjahr vorangegangenen zwei Kalenderjahre. Dies bedeutet, dass beispielsweise die Einkommenstaxen der Jahre 1975/76 auf dem Durchschnittseinkommen der Jahre 1973/74 und die Einkommenstaxen der Jahre 1977/78 auf dem Durchschnittseinkommen der Jahre 1975/76 errechnet werden.[179]

b) Berechnungsperiode für die Einkommenstaxe von Ersatzpflichtigen, die nicht im Sinne von Abs. a steuerpflichtig sind, deren Taxe jedoch nach den Unterlagen der Einschätzung für die kantonalen Steuern bemessen werden kann, ist *die Berechnungsperiode der für das Ersatzjahr erhobenen kantonalen Steuer.*[180] In der Regel findet auch in diesen Fällen eine Vergangenheitsbemessung statt, da der grösste Teil der Kantone bei der Berechnung ihrer Staatssteuern auf die der Steuerperiode vorangegangenen zwei- oder einjährigen Berechnungsperioden[181] abstel-

176 Art. 5 Abs. 1 MPV.

177 Vgl. dazu Känzig, Komm. zu Art. 41 Abs. 1 WStB 295 N 1, sowie Masshardt, Komm. zu Art. 41 WStB, 184 f. Es handelt sich hier um eine sog. Vergangenheitsbemessung, da die Bemessungs- bzw. Berechnungsperiode der Steuerperiode vorausgeht. Die für die Steuerperiode geschuldete Steuer wird dabei aufgrund des in einem früheren Zeitraum erzielten Einkommens berechnet. Vgl. u.a. Höhn, Steuerrecht, 173 N 8.

178 Art. 41 Abs. 2 WStB; vgl. auch Känzig, Komm. zu Art. 41 Abs. 2 WStB 296 ff. N 2 ff.

179 Vgl. dazu Koebel, MPE, 6.

180 Art. 5 Abs. 2 MPV.

181 Die Kantone Neuenburg, Genf und Solothurn berechnen die Einkommenstaxe nach dem Einkommen des dem Ersatzjahr unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres.

len.[182] Eine Ausnahme bildet der Kanton Basel-Stadt, welcher die Einkommenstaxe nach dem Einkommen des Ersatzjahres selbst berechnet.[183]

c) Kann weder nach Abs. a noch nach Abs. b verfahren werden, so bildet das *im Ersatzjahr erzielte Einkommen* die Berechnungsgrundlage.[184] Die allgemeine Lehre spricht in diesen Fällen von *Gegenwartsbemessung,* da Berechnungsperiode und Ersatzperiode zusammenfallen.[185]

3. Die Berechnungsperiode bei der Zwischenveranlagung

335. Die Einkommenstaxe, welche aufgrund der Unterlagen der Wehrsteuer oder der kantonalen Steuer bemessen werden kann, wird bei einer infolge Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Berufswechsels, Vermögensanfalls von Todes wegen, Scheidung oder gerichtlicher Trennung der Ehe erfolgten Zwischenveranlagung[186] in dem Jahr, in dem die Änderung eintritt, wie folgt berechnet:

- Für die Zeit bis zur Änderung ist das Einkommen massgebend, das der ordentlichen Veranlagung zugrunde liegt.
- Für den Rest des Jahres ist auf das Einkommen abzustellen, das in der Zwischenveranlagung festgelegt wird.

Die Einkommenstaxe des der Änderung folgenden Jahres ist dann wieder nach dem Einkommen zu berechnen, welches der direkten Bundessteuer oder der kantonalen Steuer dieses Jahres zugrunde liegt.[187]

D. Das taxpflichtige Einkommen

336. Das taxpflichtige Einkommen ergibt sich aus dem in Absatz B umschriebenen Reineinkommen[188] unter Vornahme folgender in Art. 12 MPG abschliessend aufgezählter Abzüge:

Fr. 2'000.– für Ersatzpflichtige, die am Ende des Ersatzjahres[189] verheiratet sind oder als Verwitwete oder Geschiedene einen eigenen Haushalt führen;

182 Vgl. dazu die Übersichtstabelle für die Staatssteuern bei Gygax, E., Schweizerisches Steuer-Lexikon, Bd. 2, 8. Aufl., Zürich 1972, 105.
183 Art. 6 MPV-BS.
184 Art. 5 Abs. 3 MPV.
185 Vgl. dazu statt vieler Höhn, Steuerrecht, 172 N 7.
186 Zu den Voraussetzungen der *Zwischenveranlagung* bei der Wehrsteuer vgl. Känzig, Komm. zu Art. 41 WStB 295 f. N 1–17; Masshardt, Komm. zu Art. 41 WStB 184 ff.
187 Art. 6 MPV.
188 Vorne N 295–N 331.
189 Gemeint ist der Stichtag 31. Dezember des Ersatzjahres.

Fr. 1'000.– für alle übrigen Ersatzpflichtigen[190];
Fr. 500.– für jedes Kind unter 20 Jahren, für das der Ersatzpflichtige sorgt, und für jede von ihm unterhaltene unterstützungsbedürftige Person mit Ausnahme der Ehefrau;
Fr. 1'000.– für Ersatzpflichtige, die eine Rente gemäss Bundesgesetz über die Invalidenversicherung[191] beziehen.[192]

337. Diese Abzüge (sog. Sozialabzüge) dienen der Differenzierung der Einkommenstaxe nach persönlich-wirtschaftlichen Verhältnissen des Ersatzpflichtigen.[193] Sie unterscheiden sich von den organischen Abzügen[194] dadurch, dass sie keinen unmittelbaren Bezug zur Einkommenserzielung haben. Der Abzugsanspruch entsteht denn auch nicht aufgrund effektiver Aufwendungen, sondern nach dem Zivilstand, dem Familienstand, d.h. der Zahl der vom Ersatzpflichtigen unterhaltenen Kinder, und den IV-Renten.[195] Massgebend sind dabei die Verhältnisse des Ersatzpflichtigen zu Beginn der Veranlagungsperiode der Steuer, nach deren Grundlage die Einkommenstaxe veranlagt wird.[196] Erfolgt die Veranlagung der Einkommenstaxe aufgrund einer besonderen Ersatzabgabeerklärung, so richten sich diese Abzüge nach den Verhältnissen des Ersatzpflichtigen am 31. Dezember des Ersatzjahres.[197]

IV. Die Währungsbestimmungen

338. Naturgemäss erfolgt die Berechnung der Ersatzabgabe aller in der Schweiz wohnhaften Wehrpflichtigen in Schweizer Franken.

339. Die Ersatzabgabe von Wehrpflichtigen, die zur Zeit der Veranlagung ihren Wohnsitz im Ausland haben, wird in der Regel in der Währung des Wohnsitzstaates berechnet.[198] Dabei werden die Personaltaxe und andere in Schweizer Währung

190 Der Vorentwurf zur Revision des MPG sieht aufgrund des vorgesehenen Wegfalls der Personaltaxe für Ersatzpflichtige mit taxpflichtigem Einkommen die Aufhebung des Abzuges für Ledige von Fr. 1'000.– vor. Vgl. Bericht zum Vorentwurf vom 25. Januar 1974, 14.
191 Vgl. dazu Art. 4 ff. des BG über die Invalidenversicherung vom 19. Juni 1959 (IV), (AS 1959, 827), SR 831.20.
192 Nach dem am 20. September 1961 eingereichten Postulat Diethelm (Postulat Nr. 8336) sollen künftig sämtliche Einkünfte aus Invalidenversicherung und die Erträge aus Kapitalabfindungen infolge Invalidität *abzugsberechtigt* sein. Der Vorentwurf zur Revision des MPG will diesem Begehren dadurch Rechnung tragen, dass er die IV- und UV-Entschädigungen an den Ersatzpflichtigen, sofern das gesamte Reineinkommen des Ersatzpflichtigen Fr. 30'000.– nicht übersteigt, für abzugsberechtigt erklärt. Vgl. dazu den Bericht zum Vorentwurf vom 25. Januar 1974, 14.
193 Vgl. BBl 1958 II 367 ff. sowie StenBull. NR 1959, 13 ff.
194 Vorne N 329.
195 Art. 12 MPG.
196 Hinten N 406/07.
197 Hinten N 414.
198 Art. 20 Abs. 1 MPG.

festgelegte Beträge, also vor allem die Sozialabzüge[199], nicht zum Devisenkurs, sondern zu dem für den Pflichtigen vorteilhafteren Kurs, einem sog. *Kaufkraftkurs*, umgerechnet, der alljährlich vom Eidg. Finanz- und Zolldepartement neu festgelegt wird.[200] Ausnahmsweise wird die Ersatzabgabe eines Landesabwesenden in Schweizer Franken berechnet, wenn dieser in einem Dienstverhältnis zu einem Arbeitgeber in der Schweiz steht und vorwiegend in Schweizer Währung entlöhnt wird oder wenn er vor der Veranlagung erklärt hat, die Ersatzabgabe durch einen Vertreter in der Schweiz zahlen zu lassen.[201]

§ 13 Das Ersatzabgabemass

I. Grundsätzliches

340. Das Ersatzabgabemass bezeichnet allgemein den *Massstab der Ersatzabgabebelastung.*[202] Es bestimmt die Art und Weise, wie derjenige Geldbetrag berechnet wird, den der Ersatzpflichtige auf der Berechnungsgrundlage als Ersatzabgabe zu entrichten hat.[203]

341. Den Hauptbestandteil des Ersatzabgabemasses bildet der *Ersatzabgabesatz.*[204] Dieser ist der gesetzlich festgelegte Ansatz[205], nach dem der Ersatzabgabebetrag von der Ersatzabgabeberechnungsgrundlage berechnet wird.[206] Der Ersatzabgabesatz kann entweder aus einem für jeden Ersatzpflichtigen einheitlich bestimmten Geldbetrag[207] oder aus einer auf die Berechnungsgrundlage bezogenen

199 Vorne N 336.

200 Art. 20 Abs. 2 MPG; um Härten zu vermeiden, kann die EStV anordnen, dass die Ersatzabgabe, die nach Gesetz oder Verordnung in Schweizer Franken zu berechnen wäre, in der Währung des ausländischen Wohnsitzstaates berechnet wird (Art. 8 Abs. 2 MPV).

201 Art. 8 Abs. 1 MPV.

202 Vgl. die analoge Begriffsumschreibung des Steuermasses: Höhn, Steuerrecht, 66 N 1; Blumenstein, System, 243 f.

203 Blumenstein, System, 243; ders., Rechtsverhältnis, 27.

204 Bei den meisten Ersatzabgaben sind das Ersatzabgabemass und der Ersatzabgabesatz identisch. Die Unterscheidung geht namentlich auf die periodischen Steuern zurück, bei denen zwischen *Steuersatz und Steuerfuss* differenziert wird. Währenddem der *gesetzlich* festgelegte Steuersatz den Charakter des Steuermasses (progressiv oder proportional) bestimmt, bringt der *periodisch* festgelegte Steuerfuss die effektive Höhe des Steuermasses zum Ausdruck. Vgl. dazu Höhn, Steuerrecht, 67 N 4.

205 Seiner für den Abgabeanspruch grundlegenden Bedeutung wegen wird der *Ersatzabgabesatz* entsprechend dem Grundsatz der Gesetzesmässigkeit im Gesetz abschliessend geregelt. Vgl. dazu Höhn, Steuerrecht, 67 N 5, sowie die Ausnahmen bei Blumenstein, System, 7 und 243.

206 Höhn, Steuerrecht, 67 N 5.

207 Grundlage dieser Berechnung bildet das *Abgabeobjekt* selbst. Ist dieses einmal verwirklicht, so schuldet der Abgabepflichtige die Abgabe unabhängig von seinen wirtschaftlichen Verhältnissen. Eine Berechnungsgrundlage im eigentlichen Sinne ist nicht notwendig. Abgaben dieser Art sind selten; sie finden etwa als Personalabgabe oder Hundesteuer Anwendung. Vgl. dazu Höhn, Steuerrecht, 66 N 2; Blumenstein, System, 250.

Verhältniszahl[208] bestehen. Im ersteren Fall spricht man von einem *festen* Abgabesatz, im zweiten von einem *beweglichen* oder wertabhängigen Abgabesatz.[209] Beim wertabhängigen Abgabesatz bestimmt im einzelnen erst die Multiplikation mit der Berechnungsgrundlage die Höhe der Abgabebelastung.

342. Die Militärpflichtersatzabgabe verwendet sowohl den festen als auch den beweglichen Abgabensatz.[210] Sie setzt sich aus einer für alle Ersatzpflichtigen gleichen, *festen* Personaltaxe und einer *proportionalen*[211], vom taxpflichtigen Einkommen abhängigen Einkommenstaxe zusammen.[212] Die Abstufung der Einkommenstaxe besteht dabei einerseits in der unterschiedlichen Höhe der Berechnungsgrundlage[213], andererseits aber auch in den nach Alter des Ersatzpflichtigen abgestuften Abgabesätzen.[214]

II. Die Ersatzabgabesätze des Militärpflichtersatzes

A. Die vollen Ansätze der Ersatzabgabe

343. Der für die Berechnung des Militärpflichtersatzes massgebende Ersatzabgabesatz beträgt bei der vollen Personaltaxe Fr. 15.– und bei der vollen Einkommenstaxe Fr. 2.40 für je Fr. 100.– bzw. 2,4% des taxpflichtigen Einkommens.[215]

Die aus Personal- und Einkommenstaxe zusammengesetzte Ersatzabgabe kann bestimmte gesetzlich vorgeschriebene Abstufungen erfahren.[216]

208 Diese Verhältniszahl wird in der Regel in Prozenten oder Promillen der Berechnungsgrundlage ausgedrückt. Das hat zur Folge, dass der Abgabebetrag nach der wirtschaftlichen Bedeutung des Objektes bzw. der Berechnungsgrundlage *abgestuft* wird. Vgl. dazu Höhn, Steuerrecht, 66 N 3.

209 Vgl. die Terminologie bei Blumenstein, System, 243 f.

210 Zur Terminologie des *beweglichen* und *festen* Abgabesatzes statt vieler Blumenstein, System, 243 und 250 f.

211 Der Abgabesatz kann proportional oder progressiv sein. Besteht er aus einem festen Bruchteil der Berechnungsgrundlage ohne Rücksicht auf dessen Höhe, so wird er als *proportional* bezeichnet. Ändert der Bruchteil der Berechnungsgrundlage mit dessen Höhe, so wird der Abgabesatz *progressiv* genannt. Vgl. dazu statt vieler Blumenstein, System, 251; Höhn, Steuerrecht, 67/68 N 6/7; zur Wahl des Ersatzabgabemasses beim MPE: Fick, H., Die deutsche Wehrsteuerfrage, Finanzarchiv 1899, 16. Jg., Bd. II, 43 ff.; Neumann, Fr.J., Die Wehrsteuer, Finanzarchiv 1887, 4. Jg., Bd. I, 219; von Harling, 107 ff., sowie BBl 1958 II 365 ff.

212 Vorne N 137.

213 Vgl. dazu die allg. Ausführungen von Höhn, Steuerrecht, 67 N 6.

214 Zur Abstufung des Abgabesatzes hinten N 343 ff.

215 Art. 13 MPG.

216 Vgl. dazu Art. 14–19 MPG.

B. Die Abstufungen der Ersatzabgabe

344. Aufgrund der unterschiedlichen Lasten der Dienstleistungen in den einzelnen Heeresklassen sowie im Hilfsdienst[217] erfolgt die Abstufung der Ersatzabgabe grundsätzlich nach Altersklassen und Einteilung im Hilfsdienst.[218]

1. Die Abstufung nach Altersklassen

345. Die Ersatzpflichtigen sind wie die Dienstpflichtigen[219] in drei Altersklassen eingeteilt.[220] Entsprechend dieser altersmässigen Einteilung schulden die Ersatzpflichtigen

a) im Auszugsalter (20.–32. Altersjahr) die *volle* Ersatzabgabe, d.h. Fr. 15.– plus 2,4% des taxpflichtigen Einkommens[221];

b) im Landwehralter (33.–42. Altersjahr) *zwei Sechstel* der vollen Ersatzabgabe, d.h. Fr. 15.– plus 0,8% des taxpflichtigen Einkommens[222];

c) im Landsturmalter (43.–50. Altersjahr) *einen Sechstel* der vollen Ersatzabgabe, d.h. Fr. 2.50 plus 0,4% des taxpflichtigen Einkommens.[223]

346. Derjenige Ersatzpflichtige, welcher im Ersatzjahr als Dienstpflichtiger von dem ihm nach Einteilung, Grad, Funktion und Alter obliegenden Militärdienst nicht mehr als die Hälfte, mindestens aber drei Tage leistet, hat nur die *halbe* Ersatzabgabe seiner Altersklasse zu entrichten.[224]

2. Die Abstufung bei Einteilung im Hilfsdienst

347. Das Ausmass der Ersatzabgabe derjenigen Ersatzpflichtigen, die wegen beschränkter Tauglichkeit oder aus anderen in ihrer Person liegenden Gründen dem

217 Vgl. Aufstellung vorne N 97.

218 Nicht zur Darstellung gelangt die im G (Art. 16 MPG) vorgesehene Abstufung der Ersatzabgabe "bei vorzeitiger Einteilung in eine andere Heeresklasse", da diese Bestimmung durch die Aufhebung von Art. 35 Abs. 2 MO hinfällig geworden ist. Vgl. dazu BBl 1969 II 1071.

219 Vorne N 96.

220 Art. 14 MPG. Der im MPG enthaltene Verweis auf die Altersklassen der Armee verhindert, dass die Heeresklassen und die Altersklassen des Ersatzabgaberechtes verschieden sind. So gilt denn auch eine Änderung in der altersmässigen Abgrenzung der Heeresklasse automatisch für den MPE. Vgl. dazu BBl 1958 II 349 f.; StenBull. NR 1959, 17/18.

221 Art. 14 Abs. 1 Buchst. a MPG.

222 Art. 14 Abs. 1 Buchst. b MPG.

223 Art. 14 Abs. 2 MPG in Verbindung mit Art. 3 MPG und dem BB über den MPE der Wehrpflichtigen im Landsturmalter vom 9. Oktober 1964, SR 662.

224 Art. 15 MPG.

Hilfsdienst zugeteilt sind[225], bestimmt sich nach deren Alter und militärischer Beanspruchung sowie nach der Zahl der im Ersatzjahr geleisteten Diensttage.[226]

a) Abstufung nach Altersklasse

348. Die Hilfsdienstpflichtigen, die im Ersatzjahr keinen Dienst versäumen oder, wenn kein Dienst zu leisten ist, während mindestens 6 Monaten für Dienstleistungen zur Verfügung stehen, schulden

- im Auszugsalter *fünf Sechstel* der vollen Ersatzabgabe, d.h. Fr. 12.50 plus 2,0% des taxpflichtigen Einkommens[227];
- im Landwehralter *einen Sechstel* der vollen Ersatzabgabe, d.h. Fr. 2.50 plus 0,4% des taxpflichtigen Einkommens[228];
- im Landsturmalter *keine* Ersatzabgabe.[229]

b) Abgabenbefreiung bei teilweiser Hilfsdienstleistung

349. Die Hilfsdienstpflichtigen im Auszugs- und Landwehralter haben ebenfalls *keine* Ersatzabgabe zu bezahlen, wenn sie keinen Dienst versäumen und

- im Ersatzjahr *mindestens sechs Tage* Dienst leisten[230];
- im Ersatzjahr *weniger als sechs Tage* Dienst leisten, jedoch mit der Gesamtzahl der in den letzten drei Jahren geleisteten Dienste das Minimum von sechs Diensttagen erreichen.[231]

225 Vgl. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b MPG sowie vorne N 97.

226 Diese äusserst differenzierte Regelung der Ersatzpflicht der Hilfsdienstpflichtigen (Art. 16–19 MPG) führte im Vollzug zu grossen Schwierigkeiten. Der Vorentwurf zur Revision des MPG sieht deshalb eine einfachere Lösung vor. In Anwendung der im Militärrecht vorgenommenen *Zweiteilung* der Hilfsdienstpflichtigen unterscheidet der Vorentwurf zwischen den Hilfsdienstpflichtigen der T- und der U-Klasse (vorne N 97). Die in der *Personalreserve* (Klasse U) eingeteilten Hilfsdienstpflichtigen, die zu keinen Dienstleistungen herangezogen werden, hätten in vollem Umfange die ihrer Altersklasse entsprechende Ersatzabgabe zu entrichten. Für die Hilfsdienstpflichtigen, die in einer *Formation eingeteilt* sind und zu Dienstleistungen herangezogen werden können (Klasse T), wäre die Abgabe der dienstlichen Mehrbelastung anzugleichen. Vgl. dazu Bericht zum Vorentwurf vom 25. Januar 1974, 2 ff.

227 Art. 17 Abs. 1 Buchst. a MPG.

228 Art. 17 Abs. 1 Buchst. b MPG.

229 Art. 17 Abs. 1 Buchst. c MPG in Verbindung mit Art. 3 MPG und dem BB über den MPE der Wehrpflichtigen im Landsturmalter vom 9. Oktober 1964, SR 662.

230 Art. 17 Abs. 2 Buchst. a MPG.

231 Art. 17 Abs. 2 Buchst. b MPG.

(PT = Personaltaxe) (ET = Einkommenstaxe)	Auszug 20.–32. Altersjahr			Landwehr 33.–42. Altersjahr			Landsturm 43.–50. Altersjahr		
	Ab-stufung	PT Fr.	ET %	Ab-stufung	PT Fr.	ET %	Ab-stufung	PT Fr.	ET %
Die Ansätze betragen: *A. Für Wehrpflichtige, die nicht in der Armee eingeteilt sind oder die einer Personalreserve angehören* *B. Für Dienst- und Hilfsdienstpflichtige, die im Ersatzjahr während mehr als 6 Monaten ununterbrochen landesabwesend waren oder aus andern Gründen für Dienstleistungen nicht zur Verfügung standen* *C. Für altersgemäss eingeteilte Dienstpflichtige (inkl. Rekruten), die weniger als 3 Tage des Dienstes geleistet haben, der ihnen im Ersatzjahr oblag* *D. Für Hilfsdienstpflichtige, die nicht mehr als die Hälfte des Dienstes bestanden haben, der ihnen im Ersatzjahr oblag*	6/6	15.–	2,4	2/6	5.–	0,8	1/6	2.50	0,4
E. Für altersgemäss eingeteilte Dienstpflichtige (inkl. Rekruten), die nicht mehr als die Hälfte, mindestens aber 3 Tage des Dienstes geleistet haben, der ihnen im Ersatzjahr oblag, sowie für Wehrpflichtige, die im Ersatzjahr 6–11 Tage Dienst im Zivilschutz geleistet haben	3/6	7.50	1,2	1/6	2.50	0,4	1/12	1.25	0,2
F. Für in der Armee eingeteilte Hilfsdienstpflichtige, die im Ersatzjahr nicht mindestens 6 Diensttage geleistet haben und nicht unter C, D oder E hievor fallen	5/6	12.50	2,0	1/6	2.50	0,4	ersatz-frei	–	–
G. Für dauernd besonders stark beanspruchte Hilfsdienstpflichtige, die im Ersatzjahr nicht mindestens 6 Diensttage geleistet haben und nicht unter C, D oder E hievor fallen	4/6	10.–	1,6	ersatz-frei	–	–	ersatz-frei	–	–

c) Abstufung nach der militärischen Beanspruchung[232]

aa) Besonders stark beanspruchte Hilfsdienstpflichtige

350. Hilfsdienstpflichtige, deren militärische Beanspruchung dauernd besonders stark ist, schulden

- im Auszugsalter *vier Sechstel* der vollen Ersatzabgabe, d.h. Fr. 10.– plus 1,6% des taxpflichtigen Einkommens[233];
- im Landwehralter sowie dann, wenn sie im Ersatzjahr mindestens 6 Diensttage leisten, *keine* Ersatzabgabe.[234]

351. Zu den militärisch *besonders stark beanspruchten* Hilfsdienstpflichtigen gehören namentlich die Hilfsdienstpflichtigen mit Offiziers- oder Unteroffiziersfunktion, die nach den Vorschriften über die Instruktionsdienste für Angehörige des Hilfsdienstes[235] insgesamt mehr als 100 Tage Dienst zu leisten haben oder zu leisten hätten, wenn sie schon vom 20. Altersjahr an hilfsdiensttauglich gewesen wären.[236]

bb) Besonders gering beanspruchte Hilfsdienstpflichtige

352. Hilfsdienstpflichtige, deren militärische Beanspruchung dauernd besonders gering ist, worunter die Angehörigen der Personalreserve (Klasse U) zu verstehen sind[237], schulden für Ersatzjahre, in denen sie keinen Dienst leisten, die ganze ihrer Altersklasse entsprechende Ersatzabgabe[238], auch wenn sie während mehr als 6 Monaten für Dienstleistungen zur Verfügung stehen.[239]

232 Vgl. dazu Art. 18 MPG (der Vorentwurf zur Revision sieht die Aufhebung dieses Artikels vor; vgl. Bericht zum Vorentwurf vom 25. Januar 1974, 4).
233 Art. 18 Abs. 1 MPG in Verbindung mit Art. 16 Abs. 1 Buchst. a MPG.
234 Art. 18 Abs. 1 MPG in Verbindung mit Art. 16 Abs. 2 MPG.
235 Vgl. dazu Art. 3 ff. des BRB über die Instruktionsdienste für Angehörige des Hilfsdienstes vom 13. Januar 1971, (AS 1971, 123), SR 513.421.
236 Art. 18 Abs. 1 MPG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 Ziff. 9 MPV.
237 Art. 1 Abs. 1 Ziff. 10 MPV.
238 Vgl. dazu vorne N 348/49.
239 Art. 18 Abs. 2 MPG.

3. Die Ermässigung nach geleisteten Diensttagen

a) Ermässigung infolge Dienstleistung

353. Die nach den in den Absätzen I und II umschriebenen Bestimmungen berechnete Ersatzabgabe wird entsprechend der *Gesamtzahl der Diensttage* ermässigt, die der Ersatzpflichtige von seiner ersten Dienstleistung an bis zum Ende des Ersatzjahres bestanden hat.[240] Dabei werden nicht nur die als Instruktions- oder Aktivdienst in den Heeresklassen oder beim Hilfsdienst geleisteten Diensttage für die Ermässigung in Anrechnung gebracht[241], sondern auch jene Tage, die der Ersatzpflichtige als Dienst im Sinne von Art. 7 Abs. 2 MPG freiwillig und ohne Sold in militärisch organisierten und geleiteten Ausbildungskursen oder Wettkämpfen erbracht[242] oder aufgrund eines dienstlichen Unfalls im Spital verbracht hat.[243]

354. Die Ermässigung von der berechneten Ersatzabgabe beträgt

bei 50– 99 Diensttagen einen Zehntel,
bei 100–199 Diensttagen zwei Zehntel,
bei 200–299 Diensttagen drei Zehntel usw.,

so dass bei 900 und mehr geleisteten Diensttagen keine Ersatzabgabe mehr geschuldet ist.[244]

b) Ermässigung infolge Schutzdienstleistung

355. Gestützt auf Art. 22bis der Bundesverfassung[245] unterstehen wehrpflichtige Schweizerbürger, welche von der Militär- und Hilfsdienstpflicht befreit sind, einer *obligatorischen* Zivilschutzpflicht.[246] Aus Gründen der Billigkeit[247] wird diesen

240 Art. 19 Abs. 1 MPG.
241 Vgl. Art. 7 Abs. 1 MPG sowie BBl 1958 II 357 und 377.
242 Für Einzelheiten vgl. Art. 1 Abs. 1 Ziff. 5 MPV und Art. 35 Abs. 1 der Vf. des EMD über das militärische Kontrollwesen vom 24. Dezember 1969 (Fassung vom 12. Juni 1974 = MA 1974, 41 Buchst. e–s).
243 Art. 7 Abs. 2 Buchst. b MPG.
244 Art. 19 Abs. 2 MPG.
245 Art. 22bis BV (angen. in der Volksabstimmung vom 24. Mai 1959; Erwahrungsbeschluss vom 2. Oktober 1959 – AS 1959, 912; BBl 1958 I 781, 1959 II 45).
246 Art. 22bis Abs. 4 BV in Verbindung mit Art. 35 Abs. 2 des BG über den Zivilschutz (ZG) vom 23. März 1962, (AS 1962, 1089), SR 520.11.
247 Die Berücksichtigung des Zivilschutzdienstes im Rahmen des MPE ist staatsrechtlich nicht ganz unproblematisch, zumal der MPE (Art. 18 BV) und der Zivilschutz (Art. 22bis BV) zwei völlig verschiedenen Verfassungsbestimmungen entspringen. Unbestritten ist die Tatsache, dass der Zivilschutz *keine* Art der WP-Erfüllung darstellt. Wenn das Gesetz den Schutzdienstpflichtigen bei mehr als sechstägiger Dienstleistung eine Ermässigung des MPE einräumt, so lässt sich dies m.E. lediglich im Rahmen der gesamten Landesverteidigung aus Billigkeitsüberlegungen rechtfertigen.

Ersatzpflichtigen, wenn sie in einem Kalenderjahr mindestens 6 Tage Schutzdienst leisten, die Hälfte der für dieses Jahr errechneten Ersatzabgabe und in Jahren, in denen sie mehr als 11 Tage im Zivilschutz ihren Dienst verrichten, die ganze Ersatzabgabe erlassen.[248] In die Berechnung fallen alle Dienstleistungen, die als Zivilschutzdienst in Kursen, in Übungen, an Rapporten und in Zeiten aktiven Dienstes erbracht werden.[249] Massgebend ist dabei die Zahl der Tage, für welche nach Art. 46 und 47 des Bundesgesetzes über den Zivilschutz die Erwerbsausfallentschädigung ausgerichtet wird.

4. Die Erhöhung der Ersatzabgabe

356. Schliesslich kann die nach den vorangegangenen Regeln[250] berechnete Ersatzabgabe für Jahre, in denen der grössere Teil der Truppen des Auszuges durch aktiven Dienst beansprucht wird, durch Beschluss der Bundesversammlung bis auf das Doppelte erhöht werden.[251] Dabei schulden die in Art. 4 Abs. 2 MPG genannten Angehörigen der im Kriegsbetrieb stehenden Betriebe[252] sowie die Schutzdienstpflichtigen, die im Jahr der Erhöhung der Ersatzabgabe mehr als 30 Tage Dienst leisten, die Ersatzabgabe bzw. die ermässigte Ersatzabgabe[253] lediglich im Ausmass der von der Bundesversammlung verfügten Erhöhung.[254]

Mit dieser Vorschrift wird die Möglichkeit geschaffen, im Sinne des Ausgleichsprinzips[255] zwischen Dienst- und Ersatzleistung[256] in Zeiten erhöhter Dienstleistung auch die Belastung durch die Ersatzabgabe zu verstärken.[257]

248 Art. 50 ZG in Verbindung mit Art. 76 Abs. 1 der V über den Zivilschutz vom 24. März 1964, (AS 1964, 343), SR 520.11.
249 Art. 76 Abs. 3 der V über den Zivilschutz vom 24. März 1964, SR 520.11.
250 Vorne N 343–N 354.
251 Art. 21 Abs. 1 MPG.
252 Vorne N 233.
253 Vgl. dazu Art. 76 Abs. 2 der V über den Zivilschutz vom 24. März 1964, SR 520.11, sowie vorne N 355.
254 Art. 21 Abs. 2 MPG.
255 Vgl. dazu vorne N 132.
256 Vorne N 133.
257 Vgl. dazu BBl 1958 II 377 sowie zu Art. 8 des MPG 1878: Lienhart, 80; Bise/Graf, 21/22.

DRITTER TEIL

Das Ersatzabgabeverfahren

1. Kapitel

Die Ersatzabgabebehörden

§ 14 Die Organisation der Behörden

Der Militärpflichtersatz wird unter Aufsicht des Bundes von den Kantonen erhoben.[1] An der Erhebung der Ersatzabgabe sind demnach sowohl eidgenössische als auch kantonale Behörden beteiligt.

I. Die eidgenössischen Behörden

A. Die eidgenössische Aufsichtsbehörde

1. Die Organisation

357. Eidgenössische Aufsichtsbehörde über die Erhebung des Militärpflichtersatzes ist die *Eidgenössische Steuerverwaltung,* Abteilung Militärpflichtersatz. Diese übt ihre Aufsicht unter der Leitung des Eidg. Finanz- und Zolldepartements aus.[2]

358. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist die Bundesbehörde, der die kantonalen Militärpflichtersatzverwaltungen in administrativer Beziehung unterstellt sind[3] und mit deren Einvernehmen die zuständigen Stellen des Eidg. Politischen Departements auf dem Gebiete der Ersatzabgabe die Aufsicht über die schweizerischen Auslandvertretungen besorgen.[4] Sie ist aber auch die Amtsstelle, über die die kantonalen Militärpflichtersatzverwaltungen mit den schweizerischen Auslandvertretungen den Geschäftsverkehr abwickeln[5], und die Behörde, der letzten Endes die Einnahmen der Abgabenerhebung abzuliefern sind.[6]

1 Art. 22 Abs. 1 MPG; vgl. auch vorne N 184.
2 Art. 9 Abs. 1 MPV.
3 Vgl. dazu vorne N 185.
4 Art. 9 Abs. 2 MPV.
5 Art. 14 Abs. 3 MPV.
6 Art. 64 Abs. 2 und Art. 65 Abs. 1 MPV.

2. Obliegenheiten und Befugnisse

359. Die Eidg. Steuerverwaltung ist allgemein für eine gleichmässige Handhabung der Bundesvorschriften besorgt. Sie erlässt die erforderlichen allgemeinen Weisungen, bestimmt Form und Inhalt der zu verwendenden Formulare und Register.[7]

360. Die Eidg. Steuerverwaltung kann nun aber auch unmittelbar in die Tätigkeit der mit dem Militärpflichtersatz betrauten kantonalen Behörden eingreifen, indem sie befugt ist, im Einzelfall Untersuchungsmassnahmen anzuordnen und von den Untersuchungsbefugnissen einer Veranlagungsbehörde Gebrauch zu machen.[8] Ihr kommt schliesslich auch Parteifähigkeit zu[9], indem sie ermächtigt ist, Beschwerde an die kantonale Rekurskommission[10] und Verwaltungsbeschwerde an das Bundesgericht zu erheben[11] sowie Revisions-[12] und Berichtigungsbegehren[13] zu stellen.[14]

B. Die schweizerischen Vertretungen im Ausland

1. Die Organisation

361. Die schweizerischen Vertretungen im Ausland haben bei der Erhebung der Ersatzabgabe mitzuwirken.[15] Sie stehen unter Aufsicht des Eidg. Politischen Departements (EPD)[16] und sind gegenüber der Eidg. Steuerverwaltung über ihre Geschäftsführung auf dem Gebiete der Ersatzabgabe berichterstattungspflichtig.[17] Ihre Funktion besteht insbesondere in der Vermittlung zwischen landesabwesenden Ersatzpflichtigen und den kantonalen Militärpflichtersatzverwaltungen[18]; dabei wickelt sich der Geschäftsverkehr zwischen der schweizerischen Vertretung und der kantonalen Militärpflichtersatzverwaltung über die Eidg. Steuerverwaltung ab.[19]

7 Art. 10 MPV.
8 Art. 10 Buchst. a MPV.
9 Hinten N 453.
10 Vgl. Art. 31 Abs. 1 MPG in Verbindung mit Art. 38 Abs. 1 Buchst. b MPV; hinten N 453.
11 Vgl. Art. 31 Abs. 3 MPG; Art. 42 MPV sowie Art. 97 OG in Verbindung mit Art. 5 des BG über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968, (AS 1969, 737), SR 172.021; hinten N 478.
12 Vgl. Art. 43 ff. MPV; hinten N 499.
13 Vgl. Art. 46 MPV; hinten N 502.
14 Art. 10 Buchst. b MPV.
15 Art. 11 MPV.
16 Art. 9 Abs. 2 MPV.
17 Art. 9 Abs. 3 MPV.
18 Art. 14 Abs. 1 MPV.
19 Art. 14 Abs. 3 MPV; der unmittelbare Verkehr zwischen Ersatzpflichtigem und kantonaler MPEV ist zulässig, wenn sich der Ersatzpflichtige in der Schweiz aufhält oder einen inländischen Vertreter bestellt hat (Art. 14 Abs. 2 MPV).

2. Die Aufgaben

362. Die schweizerische Vertretung führt eine Militärpflichtersatzkontrolle über alle Meldepflichtigen, die in ihrem Konsularbezirk Wohnsitz haben oder militärisch angemeldet sind.[20] Sie nimmt bestimmte Handlungen vor, die u.a. der Vorbereitung der Ersatzabgabeveranlagung[21], der Abklärung und Prüfung von Sachverhalten[22], dem Bezug der Ersatzabgabe[23], der Sicherung des Ersatzabgabeanspruches[24] und dem Erlass und der Stundung der Ersatzabgabeforderung[25] dienen.

C. Die Eidgenössische Beschwerdeinstanz

363. Eidgenössische Beschwerdeinstanz in Sachen Militärpflichtersatz ist das *Bundesgericht* (verwaltungsrechtliche Abteilung). Dieses urteilt über Entscheide der kantonalen Rekurskommission, welche innert 30 Tagen nach der Eröffnung durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde[26] angefochten werden.[27]

II. Die kantonalen Behörden

A. Die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung

1. Die Organisation

364. Die Einbringung des Militärpflichtersatzes ist den Kantonen übertragen.[28] Diese bezeichnen die damit betrauten Organe und bestimmen insbesondere die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung.[29]

20 Art. 26 Abs. 1 MPV in Verbindung mit Art. 21 der VO über das militärische Kontrollwesen vom 23. Dezember 1969, (AS 1970, 355), SR 511.21.
21 Vgl. Art. 27/28 MPV sowie hinten N 413.
22 Vgl. Art. 28 Abs. 1 und Art. 29 Abs. 2 MPV.
23 Vgl. Art. 47 Abs. 2 MPV.
24 Art. 55 MPV sowie hinten N 546.
25 Vgl. dazu Art. 60 MPV; die schweizerische Vertretung entscheidet über Erlasse, die Fr. 200.– nicht übersteigen. In allen übrigen Fällen leitet sie das Erlassgesuch mit Antrag an die zuständige kantonale MPEV weiter (Art. 60 Abs. 3 MPV). Vgl. dazu auch hinten N 533.
26 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde richtet sich nach Art. 97 ff. OG.
27 Art. 31 Abs. 3 MPG in Verbindung mit Art. 42 MPV.
28 Vorne N 179 ff.
29 Art. 22 Abs. 2 MPG in Verbindung mit Art. 15 Abs. 1 MPV.

365. Als Militärpflichtersatzverwaltung[30] haben die Kantone zum Teil bestehende, der allgemeinen Verwaltung angehörende Organe, zum Teil eigens zu diesem Zwecke konstituierte Behörden bezeichnet. In den Kantonen Zürich, Zug und Schaffhausen[31] bildet die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung eine Abteilung der *Militärdirektion,* in den Kantonen Solothurn und Genf[32] eine Abteilung des *Militärdepartements* und in den Kantonen Baselland, Tessin und Neuenburg[33] eine Abteilung der kantonalen *Steuerverwaltung.* Davon unterscheiden sich die Kantone Uri, Schwyz, Ob- und Nidwalden, Glarus, Basel-Stadt, Appenzell I.- und A.-Rhoden, Graubünden und Thurgau[34], die die Aufgaben der Militärpflichtersatzverwaltung dem *Kreiskommando* übertragen haben, und die Kantone Bern, Luzern, Freiburg, St. Gallen, Waadt und Wallis[35], die eigens zu diesem Zwecke eine *kantonale Militärpflichtersatzverwaltung* einrichteten.

2. Die Aufgaben

366. Die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung sorgt für die gleichmässige Handhabung der Bundesvorschriften im Gebiete ihres Kantons, bringt alle ihre Weisungen der Eidg. Steuerverwaltung zur Kenntnis und veranlasst, dass die Eidg. Steuerverwaltung von jedem Rekursentscheid ein Doppel erhält.[36] Sie leitet die Abgabenerhebung im allgemeinen und nimmt die Erhebung der Ersatzabgabe der landesabwesenden Kantonsbürger vor.[37] Sie führt das Register über die in ihrem Kanton heimatberechtigten landesabwesenden Wehrpflichtigen[38] sowie in einigen Kantonen auch dasjenige über die im Kanton militärisch angemeldeten Ersatzpflichtigen.[39]

30 Nicht alle Kantone verwenden den im MPG verwendeten Ausdruck "kantonale Militärpflichtersatzverwaltung" (Art. 22 Abs. 2 MPG). So hat z.B. der Kanton Luzern ein "Amt für Militärpflichtersatz" (Art. 1 MPV-LU), Basel-Stadt ein "Büro für Militärpflichtersatz" (Art. 2 MPV-BS) und Tessin ein "Officio cantonale della tassa militare" (Art. 2 MPV-TI).

31 Art. 4 MPV-ZH, 2 MPV-ZG, 2 MPV-SH.

32 Art. 1 MPV-SO, 1 RTM-GE.

33 Art. 2 MPV-BL, 2 MPV-TI, 2 RTM-NE.

34 Art. 2 MPV-UR, 2 MPV-SZ, 2 MPV-OW, 2 MPV-NW, 3 MPV-GL, 2 MPV-BS, 2 MPV-AR, 2 MPV-AI, 2 MPV-GR, 2 MPV-TG.

35 Art. 2 MPV-BE, 1 Abs. 1 MPV-LU, 2 Abs. 1 MPV-FR, 1 MPV-SG, 2 Abs. 1 RTM-VD, 2 MPV-VS.

36 Art. 12 MPV.

37 Art. 22 Abs. 2 MPG.

38 Art. 25 Abs. 1 MPV in Verbindung mit Art. 9 Abs. 1 der VO über das militärische Kontrollwesen vom 23. Dezember 1969, (AS 1970, 355), SR 511.21.

39 Nach Art. 24 Abs. 1 (Satz 2) MPV können mit der Führung der Register der Ersatzpflichtigen im Inland auch untergeordnete Behörden betraut werden. Davon haben die Kantone Luzern, Glarus, Solothurn, Schaffhausen, Appenzell A.Rh. und St. Gallen Gebrauch gemacht, indem sie die *Sektionschefs* mit dieser Aufgabe betraut und der *MPEV* die Führung des Kontrollregisters übertragen haben. In den Kantonen Bern, Uri, Schwyz, Ob- und Nidwalden, Aargau, Thurgau und Tessin ist es gerade umgekehrt. Dort führt die kantonale

367. In der Mehrzahl der Kantone obliegen der kantonalen Militärpflichtersatzverwaltung auch der Erlass der Sicherstellungsverfügungen und der Arrestbefehle[40], die Einleitung der Schuld- und Arrestbetreibung gegen Ersatzpflichtige im In- und Ausland[41], der Entscheid über den Rückerstattungsanspruch[42] und die Verfolgung und Beurteilung der Widerhandlungen gegen das Militärpflichtersatzgesetz, soweit nicht Voraussetzungen zur Verhängung von Freiheitsstrafen erfüllt sind.[43] Sind die Voraussetzungen zur Verhängung einer Freiheitsstrafe gegeben, so ist die Militärpflichtersatzverwaltung in der Regel die Amtsstelle, welche die Überweisung an die kantonalen Strafverfolgungsbehörden vornimmt.[44]

B. Die kantonalen Veranlagungsbehörden

1. Die Aufgaben

368. Die Veranlagungsbehörde ist die Amtsstelle, die die technische Durchführung der Abgabeveranlagung besorgt.[45] Ihr obliegt insbesondere die sog. Ersatzabgabeeinschätzung, d.h. die Festsetzung der Ersatzabgabeforderung im einzelnen.[46] Aus diesem Grunde trifft die Veranlagungsbehörde alle für die Feststellung der Ersatzpflicht und die Bemessung der Ersatzabgabe notwendigen Massnahmen.[47] Sie erlässt u.a. die Veranlagungsverfügung[48], fällt den Entscheid über eine allfällige Ersatzbefreiung oder Ermässigung der Ersatzabgabe[49] und urteilt über die gegen diese Verfügung erhobenen Einsprachen.[50]

MPEV für den ganzen Kanton das Originalregister und die Sektionschefs für ihren Sektionskreis das Registerdoppel bzw. Ersatzregister. Eine Ausnahme bildet der Kanton Zürich, der die Registerführung der kantonalen MPEV, die Führung des Ersatzregisters dem Kreiskommando und die Führung des Ersatzregisterdoppels den Sektionschefs übertragen hat.

40 Art. 36 MPG und Art. 62/63 MPV. Ausnahmen: Art. 10 MPV-AR, Art. 11 MPV-AI.

41 Art. 34 Abs. 1 MPG und Art. 57 MPV. Ausnahmen: Art. 5 Ziff. 6 MPV-ZH, 13 Abs. 2 MPV-BL.

42 Art. 39 Abs. 3 MPG.

43 Vgl. Art. 40 ff. MPG.

44 Art. 44 Abs. 2 MPG in Verbindung mit Art. 33 Abs. 3 und 42 Abs. 1 MPG. Vgl. auch hinten N 522.

45 Hinten N 402.

46 Vgl. die allgemeinen Ausführungen von Blumenstein, System, 344.

47 Art. 26 Abs. 1 MPG.

48 Art. 28 Abs. 1 MPG.

49 Art. 29 Abs. 1 MPG sowie hinten N 435/36.

50 Art. 30 MPG sowie hinten N 437 ff.

2. Die Zuständigkeit

369. Ordentlicherweise besteht in den Kantonen eine Aufteilung zwischen Behörden, welche für die Veranlagung von Ersatzabgaben der *landesanwesenden* Ersatzpflichtigen, und denjenigen Behörden, welche für die Ersatzabgabeveranlagung der *landesabwesenden* Kantonsbürger zuständig sind.[51]

a) Die Veranlagungsbehörde der Landesanwesenden

aa) Die Organisation

370. Die Veranlagung der Ersatzpflichtigen im Inland nimmt in der Mehrzahl der Kantone diejenige Behörde vor, welche als kantonale *Militärpflichtersatzverwaltung* bezeichnet wurde.[52] Eine Ausnahme bildet der Kanton Zürich, welcher ausdrücklich das von der Militärpflichtersatzverwaltung unabhängige *Kreiskommando* als Veranlagungsorgan eingesetzt hat.[53]

371. Die Kantone Uri, Schwyz, Nidwalden, Glarus, Schaffhausen, Appenzell I.Rh. und Thurgau[54] konstituieren eigens zur Veranlagung der landesanwesenden Ersatzpflichtigen eine *Veranlagungskommission.* Diese besteht in der Regel aus dem Kreiskommandanten[55] oder seinem Stellvertreter[56] als Vorsitzender, einem Vertreter der Steuerverwaltung[57] und dem zuständigen Sektionschef.[58]

51 Die Kantone Zug (Art. 6 MPV-ZG), Freiburg (Art. 15 MPV-FR), Solothurn (Art. 1 MPV-SO), Basel-Stadt (Art. 2 MPV-BS), Baselland (Art. 7 MPV-BL), Appenzell A.Rh. (Art. 6 MPV-AI), St. Gallen (Art. 5 MPV-SG), Graubünden (Art. 3 MPV-GR), Tessin (Art. 6 MPV-TI), Wallis (Art. 7 MPV-VS) und Genf (Art. 1 RTM-GE) haben die Veranlagung der Landesan- und der Landesabwesenden derselben kantonalen Behörde übertragen.

52 In den Kantonen Aargau (Art. 6 Ziff. 1 MPV-AG), Bern (Art. 8 Abs. 1 MPV-BE) und Graubünden (Art. 3 MPV-GR) zieht die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung bei der Veranlagung der Ersatzpflichtigen im Inland den zuständigen Sektionschef bei. In Luzern kann die Veranlagung dem Sektionschef periodisch übertragen werden (Art. 5 ABs. 2 MPV-LU).

53 Art. 5 MPV-ZH.

54 Art. 6 lit. a MPV-UR, 6 lit. a MPV-SZ, 6 lit. a MPV-NW, 6 Abs. 1 lit. a MPV-GL, 5 Abs. 1 MPV-SH, 6 Abs. 1 MPV-AI, 3 lit. a MPV-TG.

55 Im Kanton Schaffhausen führt ein *Beamter* der MPEV (Art. 5 Abs. 1 MPV-SH) und im Kanton Thurgau der *Chef* der MPEV (Art. 3 lit. a MPV-TG) den Vorsitz.

56 Der Stellvertreter wird im Kanton Glarus vom RegR (Art. 6 Abs. 1 lit. b MPV-GL) und im Kanton Appenzell I.Rh. von der Standeskommission (Art. 6 Abs. 3 MPV-AI) ernannt.

57 In den meisten Kantonen handelt es sich um einen Vertreter der kantonalen Steuerverwaltung. Ausnahmen bilden die Kantone Thurgau mit dem "Gemeindesteuersekretär" (Art. 3 lit. a MPV-TG), Schaffhausen mit dem "Steuerkatasterführer" (Art. 5 Abs. 1 MPV-SH), Glarus mit einem von der Finanzdirektion bezeichneten "Beamten des Steuerkommissariats" (Art. 6 lit. a MPV-GL) und Schwyz mit einem "Sachbearbeiter" (Art. 6 lit. a MPV-SZ).

58 Vgl. die Ausnahmeregelung in bezug auf die Mitwirkung des Sektionschefs bei der Veranlagung der Landesanwesenden: Art. 6 Abs. 1 MPV-AI, Art. 3 RTM-NE, Art. 5 Abs. 2 MPV-LU.

bb) Die Zuständigkeit

372. Die örtliche Zuständigkeit der Veranlagungsbehörden der Landesanwesenden ist in den Kantonen unterschiedlich geregelt. So erstreckt sich der Wirkungskreis der Veranlagungsbehörden in den Kantonen Freiburg, Solothurn, den beiden Basel, Appenzell I.- und A.-Rhoden, St. Gallen, Graubünden, Tessin und Genf auf das *ganze Kantonsgebiet.*[59] Davon unterscheidet sich die Veranlagung in den Kantonen Uri, Schwyz, Ob- und Nidwalden, Glarus, Zug, Schaffhausen, Aargau und Thurgau[60], die *sektionsweise,* und diejenige in den Kantonen Waadt und Neuenburg[61], die *bezirksweise* erfolgt. Eine Ausnahme bilden der Kanton Bern[62], welcher die Ersatzabgabeveranlagung nach gesonderten *Veranlagungskreisen,* und der Kanton Zürich, der die Veranlagung aufgrund der *Militärkreise*[63] vornimmt.

373. Die Zuständigkeit einer Veranlagungsbehörde für die im Inland wohnhaften Ersatzpflichtigen richtet sich nach dem ersatzabgaberechtlichen Wohnsitz[64], d.h. dem Ort, an dem der Ersatzpflichtige im Sinne von Art. 150 Abs. 1 MO militärisch angemeldet ist.[65] Für die Bestimmung ihrer Zuständigkeit stellen die Veranlagungsbehörden in der Regel auf den Eintrag im Militärpflichtersatzregister ab.[66]

b) Die Veranlagungsbehörde der Landesabwesenden

374. Die Veranlagung der Landesabwesenden wird gemäss Art. 22 Abs. 2 MPG von allen Kantonen durch die als kantonale Militärpflichtersatzverwaltung bezeichnete Amtsstelle vorgenommen.[67] Die Zuständigkeit dieser Behörde richtet sich nach der Kantonsangehörigkeit des Ersatzpflichtigen.[68] Grundlage bildet dabei das von der kantonalen Militärpflichtersatzverwaltung über alle im Kanton heimatberechtigten landesabwesenden Wehrpflichtigen geführte Register.[69]

59 Art. 15 MPV-FR, 1 Abs. 2 MPV-SO, 2 MPV-BS und 7 MPV-BL, 6 Abs. 1 MPV-AI und 6 MPV-AR, 5 MPV-SG, 3 MPV-GR, 6 MPV-TI, 1 RTM-GE.
60 Art. 6 lit. a MPV-UR, 6 lit. a MPV-SZ, 7 Abs. 2 MPV-OW und 6 lit. a MPV-NW, 6 lit. a MPV-GL, 6 Abs. 2 MPV-ZG, 5 Abs. 2 MPV-SH, 6 Ziff. 1 MPV-AG, 3 lit. a MPV-TG.
61 Art. 3 RTM-VD, 3 Abs. 1 RTM-NE.
62 Art. 7 Abs. 1 MPV-BE.
63 Art. 5 MPV-ZH.
64 Zum Begriff des ersatzabgaberechtlichen Wohnsitzes vorne N 200.
65 Zur Zuständigkeitsregelung der Kantone vorne N 182.
66 Vgl. Art. 25 MPV sowie als Bsp. Art. 6 Abs. 1 MPV-ZG, 6 lit. a MPV-UR, 7 Abs. 2 MPV-OW.
67 Im Kanton Uri obliegt die Veranlagung der Landesabwesenden einer der MPEV angehörenden "Amtsstelle für Auslandpflichtersatz" (Art. 2 Abs. 2 und 6 lit. b MPV-UR).
68 Zur Heimatberechtigung in mehreren Kantonen Art. 13 MPV sowie vorne N 182.
69 Vgl. dazu Art. 25 MPV in Verbindung mit Art. 9 Abs. 1 der VO über das militärische Kontrollwesen vom 23. Dezember 1969, (AS 1970, 355), SR 511.21.

C. *Die kantonale Rekurskommission*

1. Die Organisation

375. Nach Art. 22 Abs. 3 MPV bestellt jeder Kanton eine von der Verwaltung unabhängige Rekurskommission. Die Kantone sind dabei in der Bestellung und Organisation der Rekurskommission grundsätzlich frei.[70] Ordentlicherweise ist die Rekurskommission für Militärpflichtersatzsachen die für die kantonale Steuer zuständige Beschwerdeinstanz (Bern, Luzern, Obwalden, Zug, Solothurn, Baselland, Appenzell I.Rh. und A.Rh., St. Gallen, Aargau, Thurgau, Tessin, Waadt, Wallis und Neuenburg)[71], ausnahmsweise die kantonale Wehrsteuerrekurskommission (Zürich, Uri, Glarus und Basel-Stadt)[72], das kantonale Verwaltungsgericht (Schwyz, Graubünden und Genf)[73] oder eine Kommission des kantonalen Obergerichtes (Nidwalden und Schaffhausen)[74]. Eine besondere Regelung kennt der Kanton Freiburg, welcher die Funktion der kantonalen Rekurskommission einer vom Stadtrat ernannten Sonderkommission übertragen hat.[75]

2. Die Zuständigkeit

376. Die *sachliche* Zuständigkeit[76] der kantonalen Rekurskommission, d.h. die Bezeichnung der Streitigkeiten, über die die Rekurskommission zu urteilen hat, wird durch Art. 31 Abs. 1, Art. 39 Abs. 3 und Art. 41 Abs. 5 MPG abschliessend bestimmt.[77] Danach sind den kantonalen Rekurskommissionen zur Beurteilung zugewiesen: Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörden[78], Entscheide über die Ersatzabgaberückerstattung[79] sowie über die Ersatzabgabenachforderung.[80]

377. Die *örtliche* Zuständigkeit der kantonalen Rekurskommission stellt auf das Kantonsgebiet ab.[81] Massgebend ist der Ort, an dem die bestrittene Verfügung er-

70 Art. 22 Abs. 4 MPG.
71 Vgl. dazu Art. 3 MPV-BE, 3 MPV-LU, 3 MPV-OW, 3 MPV-ZG, 10 MPV-SO, 3 Abs. 1 MPV-BL, 3 Abs. 1 MPV-AR, 3 Abs. 1 MPV-AI, 3 MPV-SG, 3 MPV-AG, 4 MPV-TG, 3 Abs. 1 MPV-TI, 4 Abs. 1 RTM-VD, 3 Abs. 1 MPV-VS, 10 RTM-NE.
72 Vgl. dazu Art. 7 MPV-ZH, 3 Abs. 1 MPV-UR, 4 MPV-GL, 3 Abs. 1 MPV-BS.
73 Vgl. dazu Art. 3 MPV-SZ, 3 MPV-GR, 2 RTM-GE.
74 Vgl. dazu Art. 3 RTM-NE und 3 Abs. 1 MPV-SH.
75 Vgl. dazu Art. 3 Abs. 1 MPV-FR.
76 Vgl. dazu die allgemeinen Ausführungen von Blumenstein, System, 348.
77 Die abschliessende Umschreibung der sachlichen Zuständigkeit durch das Gesetz kennzeichnet die sog. *Enumerationsmethode,* d.h. die betreffende Justizbehörde hat nur diejenigen Streitigkeiten zu behandeln, die ihr ausdrücklich zugewiesen werden. Vgl. dazu Blumenstein, System, 348.
78 Art. 31 Abs. 1 MPG.
79 Art. 39 Abs. 3 MPG.
80 Art. 41 Abs. 5 MPG.
81 Vgl. Jeger, 190.

lassen wurde. Die kantonale Rekurskommission ist dabei lediglich zur Beurteilung der von der Verwaltung ihres Kantons getroffenen Verfügung berechtigt.

378. Die *funktionelle* Zuständigkeit lässt sich beim Militärpflichtersatz auf kantonaler Ebene nicht unterscheiden, zumal nach Art. 22 Abs. 3 MPG jeder Kanton nur eine Rekurskommission zu bestellen hat. Sie äussert sich indes im überkantonalen Instanzenzug, indem die Entscheidungen der erstinstanzlichen kantonalen Rekurskommission durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden können.[82]

D. Die kantonalen Vollstreckungsbehörden

1. Die ordentlichen Bezugsbehörden

a) Die Aufgaben

379. Der Einzug der Militärpflichtersatzabgabe erfolgt durch ordentliche Bezugsbehörden. Ihnen obliegt namentlich das Inkasso-, Mahn- und teilweise das Abrechnungswesen. Im Inkassoverfahren haben sie die Zahlungsaufforderungen zu versenden, die Ersatzabgabebeträge entgegenzunehmen und die geleisteten Zahlungen im Dienstbüchlein zu bescheinigen.[83] Wird die Ersatzabgabe nicht innerhalb der vorgeschriebenen Zahlungsfrist bezahlt, so nehmen sie die Mahnungen vor und beantragen nach zweimaliger Mahnung und einer Verwarnung die Überweisung an den Strafrichter.[84] Schliesslich führen die Bezugsbehörden das Kassabuch, in dem die bezogenen Ersatzabgaben, Kosten und Bussen eingetragen werden[85], und nehmen für ihren Zuständigkeitsbereich die Abrechnung vor.[86]

b) Die Zuständigkeit

380. Grundsätzlich wird die Ersatzabgabe von den Behörden des Kantons bezogen, der sie veranlagt hat.[87] Wird ein Kanton zur Erhebung der Ersatzabgabe neu zustän-

82 Art. 31 Abs. 3 MPG.
83 Ausführlicher hinten N 521.
84 Ausführlicher hinten N 522.
85 Vgl. dazu Art. 20 Abs. 1 MPV-BE, 18 Abs. 1 MPV-UR, 18 Abs. 1 MPV-SZ, 18 Abs. 1 MPV-NW, 18 Abs. 1 MPV-OW, 24 Abs. 1 MPV-GL, 17 Abs. 1 MPV-ZG, 26 Abs. 1 MPV-FR, 13 MPV-BS, 19 Abs. 1 MPV-BL, 17 Abs. 1 MPV-SH, 15 Abs. 1 MPV-AR, 16 Abs. 1 MPV-AI, 16 Abs. 1 MPV-SG, 13 MPV-GR, 18 Abs. 1 MPV-AG, 18 Abs. 1 MPV-TG, 18 Abs. 1 MPV-TI, 16 MPV-VS.
86 Ausführlicher dazu hinten N 523.
87 Art. 47 Abs. 1 MPV.

dig und stellt er fest, dass die veranlagte Abgabe eines früheren Jahres noch nicht bezogen ist, so hat er diese zu beziehen und der seinerzeit zuständigen Militärpflichtersatzverwaltung zu überweisen.[88]

381. Innerhalb des Zuständigkeitsbereiches eines Kantons ist zwischen der Bezugsbehörde der Landesanwesenden und derjenigen der Landesabwesenden zu unterscheiden.[89]

Bezugsbehörde für die Landesanwesenden ist in der Mehrzahl der Kantone der *Sektionschef*[90]. Ausnahmsweise (Freiburg, Solothurn, Basel-Stadt, Waadt, Wallis, Neuenburg und Genf)[91] wird der Militärpflichtersatz von der als Militärpflichtersatzverwaltung bezeichneten Amtsstelle eingezogen. Eine Besonderheit kennen die Vollziehungsverordnungen der Kantone Freiburg und Wallis[92], welche Delegierung des Ersatzabgabebezuges an Kreis- bzw. Bezirkseinnehmer oder Gemeindeeinzüger, unter Ausrichtung einer Bezugsprovision[93], vorsehen.

Der Bezug von Ersatzabgaben der landesabwesenden Kantonsbürger wird in allen Kantonen, unter Mitwirkung der schweizerischen Vertretung im Ausland[94], durch die kantonale *Militärpflichtersatzverwaltung* vorgenommen.[95]

2. Die Zwangsvollstreckungsbehörden[96]

382. Entrichtet der Ersatzpflichtige trotz Mahnung den von ihm geforderten, rechtskräftig festgelegten Ersatzabgabebetrag nicht, so wird die Ersatzabgabeforderung zwangsweise vollstreckt.[97] Dies geschieht wie bei anderen Geldforderungen auf dem Wege der Schuldbetreibung.[98] Zwangsvollstreckungsbehörden der

88 Art. 48 MPV.
89 Vgl. dazu auch Jeger, 156 ff.
90 Vgl. dazu Art. 6 MPV-ZH, 15 Abs. 1 lit. a MPV-BE, 11 Abs. 1 lit. a MPV-LU, 11 Abs. 1 lit. a MPV-UR, 11 Abs. 1 lit. a MPV-SZ, 12 Abs. 1 lit. a MPV-OW, 11 Abs. 1 lit. a MPV-NW, 15 Abs. 1 MPV-GL, 11 Abs. 1 lit. a MPV-ZG, 12 Abs. 1 lit. a MPV-BL, 10 lit. a MPV-SH, 10 lit. a MPV-AR, 11 Abs. 1 lit. a MPV (Kreiskommandant und Sektionschef Oberegg), 10 Abs. 1 MPV-SG, 7 Abs. 1 MPV-GR, 11 Abs. 1 Ziff. 1 MPV-AG, 5 lit. a MPV-TG, 11 Abs. 1 lit. a MPV-TI.
91 Vgl. dazu Art. 21 Abs. 1 MPV-FR, 1 Abs. 2 MPV-SO, 7 MPV-BS, 12 Abs. 1 RTM-VD, 11 Abs. 1 MPV-VS, 7 RTM-NE, 3 RTM-GE.
92 Vgl. dazu Art. 21 Abs. 2 MPV-FR, 11 Abs. 2 MPV-VS.
93 Die *Einzüger* haben gemäss Art. 21 Abs. 3 MPV-FR Anspruch auf eine Vergütung von 3% der von ihnen eingezogenen Abgaben.
94 Vgl. dazu vorne N 362.
95 Art. 47 Abs. 2 MPV; vgl. dazu auch Art. 4 Ziff. 1 MPV-ZH, 15 Abs. 1 lit. b MPV-BE, 11 Abs. 1 lit. b MPV-LU, 11 Abs. 1 lit. b MPV-UR.
96 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 350; ders., Schweiz. Steuerrecht, 663.
97 Art. 34 MPG.
98 Vgl. u.a. Blumenstein, Die Zwangsvollstreckung für öffentlich-rechtliche Geldforderungen nach schweizerischem Recht, in: Festgabe der juristischen Fakultät Bern für das Bundesgericht, Bern 1924, 211 ff.

Ersatzabgabeforderungen sind daher die *Betreibungsämter.*[99] Ihre Zuständigkeit richtet sich nach den allgemeinen Bestimmungen des BG über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889.[100]

3. Die Strafjustizbehörden

383. Die Beurteilung der ersatzabgaberechtlichen Widerhandlungen und die Verhängung von Strafen werden entweder den ordentlichen Strafverfolgungsbehörden oder, auf dem Wege des sog. Strafbefehlsverfahrens, den Verwaltungs- bzw. den ordentlichen Strafbehörden übertragen.[101]

a) Die ordentliche Strafverfolgungsbehörde

384. Nach Art. 44 Abs. 2 MPG ist die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung, unter Vorbehalt der Verhängung von Freiheitsstrafen, für die Verfolgung und Beurteilung von Widerhandlungen gegen das MPG zuständig. Sind die Voraussetzungen zur Verhängung einer Freiheitsstrafe gegeben, wie etwa bei schuldhafter Nichtbezahlung der Ersatzabgabe[102] und beim Abgabenbetrug[103], so überweist die Militärpflichtersatzverwaltung die Akten an die ordentliche Strafverfolgungsbehörde.[104]

385. Die Kantone haben als ordentliche Strafverfolgungsbehörden das Polizeigericht (Glarus, Waadt und Genf)[105], das Verhör- bzw. Untersuchungsrichteramt (Ob- und Nidwalden, Zug, Basel-Stadt, Schaffhausen, Appenzell I.Rh. und A.Rh., Wallis)[106], die Bezirksanwaltschaft bzw. das Bezirksamt (Zürich, Bern, Aargau und Thurgau)[107] oder die Staatsanwaltschaft (Uri, Graubünden und Neuenburg)[108] bezeichnet.

99 Blumenstein, System, 350 und 453.
100 (AS 11, 529 und BS 3, 3); SR 281.1.
101 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 349 und 439 ff.
102 Art. 42 Abs. 1 MPG.
103 Art. 40 MPG.
104 Art. 44 Abs. 2 (Satz 2) MPG.
105 Vgl. dazu Art. 27 Abs. 2 MPV-GL, 18 RTM-VD und 3 Abs. 2 RTM-GE.
106 Vgl. dazu Art. 22 Abs. 1 MPV-OW, 21 Abs. 1 MPV-NW, 19 Abs. 1 MPV-ZG (Polizeirichteramt), 14 Abs. 1 MPV-BS, 18 Abs. 1 MPV-SH, 18 Abs. 1 MPV-AR, 19 Abs. 1 MPV-AI, 18 MPV-VS (Instruktionsrichter).
107 Vgl. dazu Art. 19 Abs. 1 MPV-ZH, 23 Abs. 1 MPV-BE, 2 Abs. 1 MPV-AG und 19 Abs. 1 MPV-TG.
108 Vgl. dazu Art. 21 Abs. 1 MPV-UR, 11 Abs. 1 MPV-GR, 17 Abs. 1 RTM-NE.

b) Die Strafbefehlsbehörden

386. Die von den kantonalen Ersatzabgabebehörden verhängten Strafen können zur gerichtlichen Beurteilung an den Strafrichter weitergezogen werden.[109] Unter Vorbehalt der Art. 247–253 und 258–278 des BG über die Bundesstrafrechtspflege vom 15. Juni 1934[110], richten sich dabei das Verfahren sowie die Zuständigkeit nach kantonalem Recht, in der Regel nach der kantonalen Strafprozessordnung.[111] In der Mehrzahl der Kantone erfolgt die Beurteilung von Strafverfügungen der Verwaltung durch das Bezirksgericht.[112]

E. Die kantonale Aufsichtsbehörde

387. Die mit dem Militärpflichtersatzwesen betrauten Behörden unterstehen in jedem Kanton einer Aufsichtsbehörde. Diese ist regelmässig ein Organ der allgemeinen Staatsverwaltung. Als kantonale Aufsichtsbehörde bezeichnen die Kantone Bern, Ob- und Nidwalden, Zug, Basel-Stadt, Schaffhausen, Aargau, Thurgau und Genf[113] die *Militärdirektion,* die Kantone Luzern, Schwyz, St. Gallen, Waadt und Wallis[114] das *Militärdepartement,* und die Kantone Freiburg, Baselland, Tessin und Neuenburg[115] die *Finanzdirektion.* In den Kantonen Zürich, Glarus und Graubünden[116] übt der *Regierungsrat* diese Aufsicht aus. Davon unterscheidet sich die Regelung der beiden Appenzell und von Solothurn[117], die zwischen der Aufsicht der Militärdirektion bzw. des Militärdepartements und der Oberaufsicht des Regierungsrates bzw. der Standeskommission unterscheiden.

109 Art. 44 Abs. 4 MPG.
110 (AS 50, 685 und BS 3, 303); SR 312.0.
111 Vgl. dazu z.B. Art. 19 Abs. 2 MPV-ZH, 14 Abs. 1 MPV-BS, 22 Abs. 2 MPV-BL.
112 Vgl. dazu z.B. Art. 21 Abs. 2 MPV-UR, 18 Abs. 3 MPV-AR, 18 Abs. 3 MPV-AI, 21 Abs. 2 MPV-AG, 19 Abs. 2 MPV-TG (Bezirksgerichtliche Kommission).
113 Art. 1 MPV-BE, 1 MPV-OW und 1 MPV-NW, 1 MPV-ZG, 1 MPV-BS, 1 MPV-SH, 1 MPV-AG, 1 MPV-TG, 1 RTM-GE.
114 Art. 2 Abs. 1 MPV-LU, 1 MPV-SZ, 1 MPV-SG, 1 RTM-VD, 1 MPV-VS.
115 Art. 1 Abs. 1 MPV-FR, 1 MPV-BL, 1 MPV-TI, 1 RTM-NE.
116 Art. 3 MPV-ZH, 1 MPV-GL, 1 MPV-GR.
117 Art. 1 MPV-AI und Art. 1 MPV-AR, 3 MPV-SO.

§ 15 *Die Amtshilfe*

I. Die Amtshilfe im allgemeinen

388. Die Ersatzabgabebehörden[118] sind bei der Anwendung des Ersatzabgaberechtes auf den Beistand der Bundesbehörden, ausserkantonaler Behörden und anderer Behörden der Kantone, Kreise, Bezirke und Gemeinden angewiesen. Dieser Beistand wird allgemein als *Amtshilfe* bezeichnet.[119] Er dient u.a. der Vorbereitung der Ersatzabgabeveranlagung[120], der Abklärung und Kontrolle von ersatzabgaberechtlichen Sachverhalten[121], der Sicherung von Ersatzabgabeansprüchen[122] und dem Bezug der Ersatzabgabe.[123]

II. Die Amtshilfe der Ersatzabgabebehörden

389. Die Verpflichtung der Ersatzabgabebehörden zur Amtshilfe bedarf einer ausdrücklichen Bestimmung durch das Bundesrecht, zumal die kantonalen Behörden bei ihren Amtshandlungen auf das Kantonsgebiet beschränkt sind[124] und sich eine Beistandsverpflichtung der Bundesbehörden gegenüber den Kantonsbehörden nicht ohne weiteres aus dem Bundesrecht ergibt. Art. 24 Abs. 1 MPG bestimmt deshalb ausdrücklich, dass die mit dem Vollzug der Militärpflichtersatzgesetzgebung betrauten Behörden einander kostenlose Amtshilfe zu leisten haben. Zur gegenseitigen Amtshilfe sind demnach sowohl die bezeichneten Bundesbehörden einschliesslich der schweizerischen Auslandvertretungen als auch die kantonalen Militärpflichtersatzverwaltungen, die Veranlagungs- und Bezugsbehörden sowie die Rekurskommissionen verpflichtet. Ihre Hilfe äussert sich u.a. in Form einer kostenlosen, gegenseitigen Informations- und Meldepflicht[125] sowie in Form von bestimmten Amtshandlungen, die eine Ersatzabgabebehörde stellvertretend oder in Zusammenarbeit mit einer anderen vornimmt.[126]

118 Unter der "Ersatzabgabebehörde" verstehen wir in diesem Zusammenhang alle mit dem Vollzug des MPG betrauten Behörden.
119 Statt vieler Blumenstein, System, 403 f.; Bosshardt, 226.
120 Hinten N 409.
121 Hinten N 410/11.
122 Hinten N 546.
123 Hinten N 505 ff.
124 Ein Überbegriff in den Bereich eines anderen Kantons würde auch im Falle des MPE einer Verletzung der kantonalen Gebietshoheit gleichkommen. Vgl. dazu u.a. Fleiner/Giacometti, 166.
125 Vgl. z.B. Art. 12 Abs. 4 und 5 sowie Art. 15 MPV.
126 Vgl. z.B. Art. 13 Abs. 3 sowie Art. 27 MPV.

III. Die Amtshilfe anderer Behörden

390. Die Amtshilfe beschränkt sich nun aber nicht nur auf die mit dem Vollzug des Militärpflichtersatzgesetzes betrauten Ersatzabgabebehörden, sondern erstreckt sich auch auf andere Amtsstellen. So sind insbesondere die Militär- und Steuerbehörden der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden zur Unterstützung der Ersatzabgabebehörden verpflichtet, indem sie diesen kostenlos zweckdienliche Meldungen erstatten[127], die benötigten Auskünfte erteilen[128] und in ihre Akten Einsicht gewähren.[129]

IV. Die Rechtshilfe der Ersatzabgabebehörden

391. Die von kantonalen Ersatzabgabebehörden erlassenen rechtskräftigen Entscheide und Verfügungen betreffend den Militärpflichtersatz sind auf dem ganzen Hoheitsgebiet der Eidgenossenschaft wie die übrigen öffentlich-rechtlichen Ansprüche aufgrund des Konkordates vom 28. Oktober 1971[130] vollstreckbar. Die Kantone haben sich in diesem Sinne auch auf dem Gebiete des Militärpflichtersatzes gegenseitig *Rechtshilfe* zu leisten.[131]

§ 16 Das Beamtenrecht

I. Grundsätzliches[132]

392. Die mit dem Vollzug der Gesetzgebung über den Militärpflichtersatz betrauten voll- und nebenamtlichen Beamten und Kommissionsmitglieder unterstehen dem allgemeinen Beamtenrecht.[133] Dieses regelt die rechtlichen Auswirkungen des

127 Vgl. Art. 15 MPV. Danach bestimmen die Kantone u.a. die Behörden, welche den MPEV am Anfang jedes Veranlagungsjahres den Zivilstand des Ersatzpflichtigen und die Zahl seiner unmündigen Kinder zu melden haben.

128 Für diese Auskunftserteilung ist die Geheimnis- und Schweigepflicht der Behörden aufgehoben. Art. 16 Abs. 2 Buchst. a MPV.

129 Art. 24 Abs. 2 MPG. Vgl. auch Art. 26/27 VwG.

130 Vgl. dazu das Konkordat über die Gewährung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Ansprüche vom 28. Oktober 1971, (AS 1972, 153; AS 1973, 1010), SR 281.22. Mit dem Beitritt von Genf vom 23. März 1977 (AS 1977, 551) haben nun alle Kantone diesem Konkordat zugestimmt.

131 Dies ist vor allem für die kantonalen Betreibungs- und Konkursämter von Bedeutung.

132 Vgl. dazu vor allem Blumenstein, System, 341/42; Höhn, Steuerrecht, 313 N 9; Imboden/Rhinow, II, 1076 ff.; Kaufmann, O.K., Grundzüge des schweizerischen Beamtenrechts, ZBl. 74 (1974) 386 ff.; Fleiner-Gerster, Verwaltungsrecht, 392 ff.

133 Höhn, Steuerrecht, 319 N 9, sowie Jeger, 167.

zwischen Gemeinwesen und Beamten bestehenden Dienstverhältnisses.[134] Es bestimmt insbesondere die Begründung und die Beendung des Dienstverhältnisses sowie die strafrechtliche[135], disziplinarische[136] und zivilrechtliche[137] Verantwortlichkeit der Beamten und Mitglieder der Behörden.

393. Massgebend ist das Beamtenrecht des Gemeinwesens, von dem der Beamte eingesetzt wurde. Für die Beamten des Bundes gelten daher die Bestimmungen des Bundesgesetzes über das Dienstverhältnis der Bundesbeamten (Beamtengesetz)[138] sowie des Bundesgesetzes über die Verantwortlichkeit des Bundes sowie seiner Behördemitglieder und Beamten (Verantwortlichkeitsgesetz)[139] und für die Beamten und Angestellten der kantonalen Behörden die einschlägigen Normen des kantonalen Rechtes.

394. Die Unterstellung der Ersatzabgabebehörden unter das allgemeine Beamtenrecht schliesst eine Normierung einzelner Befugnisse und Verpflichtungen der Behörden durch das Ersatzabgaberecht nicht aus.[140] Die Bundesvorschriften sowie einige kantonale Vollzugsverordnungen betreffend den Militärpflichtersatz enthalten denn auch ausdrückliche Bestimmungen über vereinzelte Amtspflichten, auf die im nachfolgenden kurz eingegangen werden soll.

II. Die Amtspflicht[141]

A. Die Schweigepflicht[142]

1. Die der Schweigepflicht unterstellten Personen

395. Nach Art. 16 Abs. 1 MPV haben diejenigen Personen, welche mit dem Vollzug der Gesetzgebung über den Militärpflichtersatz betraut sind oder dazu beigezogen werden, über die in Ausübung ihres Amtes gemachten Wahrnehmungen Still-

134 Blumenstein, System, 341.
135 Vgl. Art. 13 ff. des Verantwortlichkeitsgesetzes (SR 170.32).
136 Vgl. Art. 30 ff. des Beamtengesetzes (SR 172.221.10).
137 Vgl. Art. 61 OR sowie Art. 3 ff. des Verantwortlichkeitsgesetzes (SR 170.32).
138 (AS 43, 439 und BS 1, 489); SR 172.221.10.
139 Vgl. dazu Art. 3 ff. des BG über die Verantwortlichkeit des Bundes sowie seiner Behördemitglieder und Beamten vom 14. März 1958, (AS 1958, 1413), SR 170.32.
140 Blumenstein, System, 403 f.; Höhn, Steuerrecht, 313 N 9.
141 Die nachfolgende Darstellung beschränkt sich auf die im Ersatzabgaberecht postulierten Amtspflichten. Für die übrigen Rechte und Pflichten der Beamten kann auf die einschlägigen kantonalen und eidg. Bestimmungen sowie die allgemeine Literatur über das Beamtenrecht verwiesen werden.
142 Vgl. dazu statt vieler Imboden/Rhinow, II, 1089 ff.; Känzig, Komm. zu Art. 71 WStB 461 f. N 1–6; Masshardt, Komm. zu Art. 71 WStB 288 f. N 1–6; Bosshardt, 223 ff.; Reichlin, P., Die Schweigepflicht des Verwaltungsbeamten, ZBl. 53 (1952) 481; Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 405 ff.

schweigen zu bewahren und den Einblick in amtliche Akten zu verweigern. Der amtlichen Geheimhaltungspflicht unterliegen damit nicht nur die Mitglieder und Beamten der eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Ersatzabgabebehörden, sondern auch die Mitglieder und Beamten der Militär- und Steuerbehörden, die Mitglieder der Veranlagungskommissionen, die amtlich bestellten medizinischen Sachverständigen[143] usw. Für die Beamten[144] der eidgenössischen Behörden gilt ausserdem Art. 27 des BG über das Dienstverhältnis der Bundesbeamten vom 30. Juni 1927[145], "wonach der Beamte ... zur Verschwiegenheit über dienstliche Angelegenheiten verpflichtet ... ist, die nach ihrer Natur oder gemäss besonderer Vorschriften geheim zu halten sind."[146] Diese Geheimhaltungspflicht bleibt auch nach Auflösung des Dienstverhältnisses bestehen.[147]

2. Die unter die Schweigepflicht fallenden Verhältnisse

a) Der Gegenstand der Schweigepflicht

396. Gegenstand der Schweigepflicht sind alle dienstlichen Angelegenheiten, sog. "Dienstsachen"[148], d.h. Tatsachen, deren Kenntnis der Beamte aus den Akten, Registern, Einvernahmen der Ersatzpflichtigen, Auskünften Dritter oder sonstwie bei der Ausübung seines Amtes erwirbt.[149]

143 Zur Schweigepflicht eines beamteten Arztes vgl. ZBl. 78 (1977) 314 ff.

144 Vgl. dazu BRB über das Ämterverhältnis vom 18. Oktober 1972 (AS 1972, 2957; SR 172.221.111), Anhang (bereinigte Fassung gemäss Ziff. II der VO vom 7. November 1973 über die Änderung der Rechtsstellungsverordnungen, in Kraft seit 1. Januar 1974; AS 1973, 1699).

145 (AS 43, 439 und BS 1, 489); SR 172.221.10.

146 Der Pflicht zur Amtsverschwiegenheit nach Art. 27 des BG über das Dienstverhältnis der Bundesbeamten vom 30. Juni 1927 bleibt Art. 61 des BG über den Geschäftsverkehr der Bundesversammlung sowie über die Form, die Bekanntmachung und das Inkrafttreten ihrer Erlasse (Geschäftsverkehrsgesetz) vom 23. März 1962, (AS 1962, 773), SR 171.11, vorbehalten.

147 Art. 27 Abs. 2 des BG über das Dienstverhältnis der Bundesbeamten vom 30. Juni 1927, SR 172.221.10, sowie Masshardt, Komm., 288 N 1, sowie Imboden/Rhinow, II, 1093/94.

148 Vgl. dazu vor allem Imboden/Rhinow, II, 1093 und dort zit. Entsch.; Reichlin, P., Die Schweigepflicht des Verwaltungsbeamten, ZBl. 53 (1952) 481 f.

149 Vgl. dazu das KS der EStV vom 7. Oktober 1952 (Archiv Bd. 21, 41) sowie Känzig, Komm. zu Art. 71 WStB 461/62 N 2; Masshardt, Komm., 289/90 N 6, sowie Bosshardt, 224; Reichlin, a.a.O., 481.

b) Der Umfang der Schweigepflicht

aa) Der Grundsatz

397. Die Schweigepflicht gilt grundsätzlich sowohl gegenüber allen anderen Verwaltungsbehörden des Bundes, der Kantone und der Gemeinden als auch gegenüber Gerichten und Privatpersonen.[150]

Den *Verwaltungsbehörden* gegenüber ist die Schweigepflicht auch dann zu wahren, wenn es sich um eine Abteilung derselben Verwaltung[151] oder um eine Behörde handelt, die selbst der Geheimhaltung unterworfen ist. Ausgenommen hievon sind Behörden, welche die gleichen administrativen Funktionen erfüllen und deshalb über dieselben Mittel verfügen, um von Privaten Auskünfte zu erhalten[152], und solche, denen kraft ausdrücklicher Bestimmung ein Auskunftsrecht eingeräumt wurde.[153]

Gerichten ist nicht nur die Akteneinsicht, sondern auch das Zeugnis zu verweigern.[154] Dies gilt selbst dann, wenn die einschlägige Prozessordnung ein Zeugnisverweigerungsrecht zur Wahrung eines Amtsgeheimnisses nicht vorsieht.[155]

Besonders streng ist die Schweigepflicht gegenüber *Privatpersonen* zu wahren.[156] Eine Ausnahme bildet die Auskunftserteilung an den Ersatzpflichtigen selbst, seinen gesetzlichen oder vertraglichen Vertreter.[157]

bb) Die Ausnahmen der Schweigepflicht

398. Die Geheimhaltungspflicht besteht nicht[158]

- bei Leistung von Amtshilfe nach Art. 24 MPG und bei Erfüllung einer Pflicht zur Anzeige strafbarer Handlungen;[159]
- gegenüber Organen der Rechtspflege und der Verwaltung, die vom Bundesrat allgemein oder vom EFZD im Einzelfall zur Einholung amtlicher Auskünfte bei Militärpflichtersatzbehörden ermächtigt worden sind.[160] Die Ermächtigung

150 Känzig, Komm. zu Art. 71 WStB 462 N 3; Bosshardt, 224; Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 407.
151 Känzig, Komm. zu Art. 71 WStB 462 N 3 mit Verweisungen.
152 Imboden/Rhinow, II, 1094.
153 Vgl. die zit. Bsp. bei Känzig, Komm. zu Art. 71 WStB 462 N 3; Bosshardt, 225.
154 Vgl. Känzig, Komm. zu Art. 71 WStB 462 N 3; Bosshardt, 225; Imboden/Rhinow, II, 1094 und dort zit. Entsch.
155 Vorbehalten bleiben die in Art. 16 Abs. 2 MPG aufgezählten Ausnahmen. Vgl. N 398.
156 Bosshardt, 225; Känzig, Komm. zu Art. 71 WStB 462 N 3; Masshardt, Komm., 289 N 6.
157 Bosshardt, 225.
158 Art. 16 Abs. 2 MPG.
159 Art. 16 Abs. 2 Buchst. a MPG.
160 Art. 16 Abs. 2 Buchst. b MPG.

wird nur erteilt, wenn das öffentliche Interesse des Staates an der Bekanntgabe einer bestimmten Tatsache das Interesse des Staates an der Wahrung des Amtsgeheimnisses eindeutig überwiegt;[161]

– gegenüber Organen der Rechtspflege und der Verwaltung, wenn die um Auskunft ersuchte Person von ihrer nach kantonalem Recht[162] hiefür zuständigen vorgesetzten Stelle im Einzelfall zur Aussage ermächtigt worden ist.[163]

B. Die Ausstands- und Ablehnungspflicht[164]

399. In einigen kantonalen Vollzugsverordnungen werden auch die Ausstands- und Ablehnungspflicht der Militärpflichtersatzbehörden bzw. deren Mitglieder ausdrücklich statuiert.[165]

400. Die *Ablehnungspflicht* (Inkompatibilität) geht davon aus, dass Verwandte und Verschwägerte in gewissem Grade nicht zugleich Mitglieder ein und derselben Behörde sein dürfen.[166] In dieselbe Richtung geht die *Ausstandspflicht* (Inhabilität), welche bestimmt, dass ein Beamter seine Funktion nicht ausüben darf, wenn er selbst oder eine Person, zu der er bestimmte verwandtschaftliche, schwägerschaftliche oder dienstvertragliche Beziehungen unterhält, veranlagt wird.[167] Beide Amtspflichten bezwecken die Sicherstellung einer unparteiischen Rechtsanwendung der Ersatzabgabebehörden[168] und tragen damit zur Glaubhaftigkeit der Entscheide bei.[169]

401. Die kantonalen Vollzugsverordnungen beschränken sich darauf, zur näheren Bestimmung der Ausstands- und Ablehnungsgründe auf die kantonale Zivilprozess-

161 Obwohl die Mitglieder und Beamten der kantonalen und kommunalen Ersatzabgabebehörden nicht der Disziplinargewalt des Bundes unterstehen, werden auch sie sich im Zweifelsfall an das EFZD wenden; die Interessenabwägung ist in Kollisionsfällen nicht Sache des Kantons oder der Gemeinde, sondern des Bundes. Känzig, Komm. zu Art. 71 WStB 463 N 3; a.M. Masshardt, Komm., 289 N 5.

162 Die Ermächtigung zur Entbindung vom Amtsgeheimnis steht z.B. im Kanton Zürich der Militärdirektion (Art. 22 MPV-ZH), im Kanton Obwalden dem Regierungsrat (Art. 5 MPV-OW), im Kanton Wallis dem Staatsrat (Art. 5 MPV-VS) zu.

163 Art. 16 Abs. 2 Buchst. c MPG.

164 Die nachfolgenden Erläuterungen beschränken sich auf die Bestimmungen in den kantonalen VVO. Zur Abklärung weiterer Fragen im Zusammenhang mit der Ausstands- und Ablehnungspflicht kann auf allg. Literatur und die einschlägigen Bestimmungen verwiesen werden. Vgl. z.B. Fleiner-Gerster, Verwaltungsrecht, 176; Bosshardt, 288/89; Imboden/Rhinow, I, 556 f.

165 Vgl. dazu Art. 4 MPV-BE, 4 MPV-UR, 4 MPV-NW, 4 MPV-ZG, 4 MPV-BS, 5 MPV-BL, 4 MPV-AI und -AR, 6 MPV-TG, 4 MPV-TI, 4 MPV-VS.

166 Blumenstein, System, 341.

167 Blumenstein, System, 341/42; Bosshardt, 228/29.

168 Vgl. Jeger, 168.

169 Fleiner-Gerster, Verwaltungsrecht, 176 und dort zit. Entsch. BGE 97 I 93.

ordnung zu verweisen.[170] Sie enthalten denn auch keine Bestimmungen über die rechtlichen Folgen, die eine Nichtbeachtung dieser Pflichten im Einzelfall nach sich zieht.[171] Aus den allgemeinen Grundsätzen des BG über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968[172] ergibt sich jedoch, dass die Ausstands- und Ablehnungspflicht von Amtes wegen zu beachten ist[173], die unter Verletzung dieser Pflichten getroffenen Entscheide nicht ohne weiteres ungültig sind[174] und der Unterlassungsfall regelmässig eine disziplinarische und zivilrechtliche Verantwortlichkeit der fehlbaren Behörden entstehen lässt.[175]

170 Eine Ausnahme bildet die VVO des Kantons Wallis, welche die Ausstandsgründe ausdrücklich umschreibt (Art. 4 MPV-VS). Nach dieser Bestimmung müssen die Mitglieder der Militärpflichtersatzbehörden in allen Fällen, die sie selbst oder ihren Ehegatten, ihre Verwandten und Anverwandten bis und mit vierten Grad betreffen, in den Ausstand treten (Art. 4 Abs. 1 MPV-VS). Sie müssen auch dann in den Ausstand treten, wenn zwischen ihnen und dem Ersatzpflichtigen Interessengemeinschaft, Abhängigkeit oder Konkurrenz besteht (Art. 4 Abs. 2 MPV-VS).

171 Vgl. Blumenstein, System, 342, sowie Jeger, 168; für das Bundesrecht gilt: Art. 10 VwG sowie Art. 22–28 OG.

172 (AS 1969, 737); SR 172.021.

173 Vgl. z.B. Imboden/Rhinow, I, 556; Bosshardt, 229; Blumenstein, System, 342, sowie Jeger, 168; vgl. auch für das Bundesrecht Art. 10 VwG.

174 Vgl. Blumenstein, System, 342; Imboden/Rhinow, I, 558 und dort zit. Entsch.; Fleiner-Gerster, Verwaltungsrecht, 176: "Wird Art. 10 VwVG (Ausstandspflicht) verletzt, muss der Entscheid auch nach Ablauf der Beschwerdefrist revidiert werden (Art. 66 Abs. 2 lit. c VwVG, ZBl 68, 1967, 53)".

175 Blumenstein, System, 432, sowie Jeger, 168.

2. Kapitel

Das Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren

§ 17 Das Veranlagungsverfahren

I. Die Ersatzabgabeveranlagung

A. Begriff und Bedeutung

402. Die Geltendmachung einer dem Gemeinwesen zustehenden Abgabe setzt bestimmte Handlungen voraus, die der Ermittlung und Feststellung einer Abgabeforderung dienen. Die Gesamtheit dieser Handlungen wird von der allgemeinen Lehre als Veranlagung bezeichnet[1], weshalb wir im Zusammenhang mit der Ersatzabgabe den Begriff der *Ersatzabgabeveranlagung* prägen.[2]

403. Die Vornahme dieser Feststellungshandlungen erfolgt in einem bestimmten im Gesetz vorgesehenen Verfahren, dem *Veranlagungsverfahren.*[3] Dieses findet seinen Abschluss in einer einseitigen Willensäusserung der Behörden, durch die eine Abgabeforderung bestimmter Art und in bestimmter Höhe als vorhanden betrachtet wird.[4] Im verwaltungsrechtlichen Sinne stellt diese Willensäusserung eine Verwaltungsverfügung (Veranlagungsverfügung) dar, die für das davon betroffene Individuum eine bestimmt geartete Unterwerfung unter die Hoheitsgewalt des Gemeinwesens begründet.[5] Sie konstatiert im Einzelfall den erfüllten Abgabetatbestand und zieht aufgrund der massgebenden Vorschriften den Schluss auf den Bestand und die Höhe der materiellen Abgabenschuld.[6] Rechtlich kommt der Veranlagungsverfügung damit nicht nur feststellende (deklaratorische), sondern auch rechtsgestaltende (konstitutive) Wirkung zu.[7]

1 Zum Begriff der Steuerveranlagung statt vieler Blumenstein, System, 399, 350 f.; ders., Rechtsverhältnis, 32 f.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 385; Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 314 N 1; Höhn, Steuerrecht, 313 N 10.

2 Zum Begriff der Ersatzabgabeveranlagung Jeger, 149; Lienhart, 81.

3 Vgl. dazu hinten N 406 ff.

4 Vgl. u.a. Blumenstein, System, 353; Weidmann, Steuerveranlagungsverfahren, 51 ff.

5 Vgl. dazu Blumenstein, System, 353; Weidmann, Steuerveranlagungsverfahren, 50 ff.; Nawiasky, Allg. Rechtslehre, 122 f.

6 Blumenstein, System, 353.

7 Statt vieler Giacometti, Allg. Lehren, 337 f.; Schwarzenbach, 84 und dort zit. Entsch.; Imboden/Rhinow, I, 206 ff. mit Verweisungen; Fleiner-Gerster, Verwaltungsrecht, 227 f., sowie Weidmann, Steuerrechtsverfahren, 107 ff.; Blumenstein, System, 380 f.

B. Die Art der Veranlagung

404. Das schweizerische Abgabenrecht unterscheidet je nach den an der Veranlagung mitwirkenden Parteien zwischen der Selbstveranlagung, der amtlichen Veranlagung und dem gemischten Veranlagungsverfahren.[8] Bei der *Selbstveranlagung* erfolgt die Feststellung der Abgabenforderung ausschliesslich durch den Pflichtigen selbst, ohne dass dabei das abgabefordernde Gemeinwesen oder eines seiner Organe tätig wird.[9]

405. Das unmittelbare Gegenstück zur Selbstveranlagung bildet die *amtliche Veranlagung*, bei der die Feststellung der Abgabe von Amtes wegen ohne Mitwirkung des Pflichtigen durch behördliche Massnahmen erfolgt.[10] Das *gemischte Verfahren* schliesslich zeichnet sich aus durch das gesetzliche Zusammenwirken von Abgabepflichtigem bzw. der an seiner Stelle handelnden Person[11] auf der einen und der amtlichen Organe auf der anderen Seite.[12] Es ist dies die Veranlagungsart, welche bei den meisten Ersatzabgaben, dem Militärpflichtersatz im besonderen[13], sowie der Mehrzahl der Abgaben Anwendung findet.[14] Es wird daher häufig auch als das ordentliche Veranlagungsverfahren bezeichnet.[15]

8 Statt vieler Blumenstein, System, 351 f.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 386 f.; ders., Rechtsverhältnis, 33 f.; Höhn, Steuerrecht, 314 N 11–13.

9 Die *Selbstveranlagung* eignet sich nur für Abgaben, die von besonders qualifizierten Abgabepflichtigen (z.B. kaufmännische Betriebe) zu entrichten sind. Sie findet u.a. Anwendung bei der Warenumsatzsteuer, Stempelabgabe, Verrechnungssteuer. Vgl. dazu Blumenstein, System, 351, 366, 385 f.; ders., Rechtsverhältnis, 33; Höhn, Steuerrecht, 314 N 11.

10 Die *amtliche Veranlagung* eignet sich vor allem für Abgabetatbestände, die den Behörden von Amtes wegen bekannt werden, wie z.B. bei der Handänderungssteuer. Vgl. dazu Blumenstein, System, 351/52, 387 ff.; ders., Rechtsverhältnis, 33; Höhn, Steuerrecht, 314 N 12.

11 Als Personen, welche anstelle des Abgabepflichtigen am Veranlagungsverfahren teilnehmen, kommen namentlich dessen gesetzlicher und gewillkürter (vertraglicher) Vertreter sowie rechtliche Nachfolger (Erben) in Betracht. Nicht teilnahmeberechtigt sind diejenigen Personen, welche solidarisch für die Abgabe haften (vorne N 257). Vgl. z.B. Blumenstein, System, 356 ff.

12 Statt vieler Blumenstein, System, 369 ff.; ders., Rechtsverhältnis, 33; Höhn, Steuerrecht, 314 N 13.

13 Die Anwendung des gemischten Veranlagungsverfahrens kommt beim MPE nicht in allen Fällen gleich stark zum Ausdruck. Es zeigt sich namentlich dort, wo der Ersatzpflichtige zur Einreichung einer Ersatzabgabeerklärung aufgefordert wird (Art. 26 Abs. 4 MPG). Vgl. dazu auch Jeger, 149, 172.

14 Das *gemischte Veranlagungsverfahren* findet regelmässig bei den direkten Steuern auf Vermögen, Einkommen, Kapital und Reinertrag Anwendung. Von den indirekten Steuern kommen dafür lediglich die Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie die Zölle in Betracht. Vgl. dazu u.a. Blumenstein, System, 369; Höhn, Steuerrecht, 314 N 13; für den MPE: Jeger, 172 f.

15 Blumenstein, System, 369; ders., Schweiz. Steuerrecht, 433.

II. Das ordentliche Veranlagungsverfahren

A. Die Veranlagungsperiode

406. Die Militärpflichtersatzabgabe stellt eine periodische Geldleistung des Ersatzabgabeschuldners an den Staat dar.[16] Seine periodische Erhebung erfordert eine regelmässig wiederkehrende Einschätzung und damit eine Durchführung des Veranlagungsverfahrens.[17]

407. Der Militärpflichtersatz wird jährlich veranlagt. Die Veranlagungsperiode, d.h. der Zeitraum, in dem die Veranlagung vorgenommen wird[18], erstreckt sich dabei auf die Dauer eines Kalenderjahres. Veranlagungsjahr ist ordentlicherweise das auf das Ersatzjahr folgende Kalenderjahr.[19]

B. Die Stadien des Veranlagungsverfahrens[20]

408. Das ordentliche Veranlagungsverfahren, welches die verwaltungsmässige Feststellung der Ersatzabgabeforderung zum Ziele hat[21], lässt sich in das Vorbereitungsverfahren, die Ersatzabgabeerklärung, das Prüfungsverfahren, das Einschätzungsverfahren und das Einspracheverfahren gliedern.

1. Das Vorbereitungsverfahren

a) Der Zweck des Vorbereitungsverfahrens

409. Zweck des Vorbereitungsverfahrens ist es in erster Linie, mittels bestimmter Handlungen, welche zur Hauptsache aus einem verwaltungsinternen *Informationsaustausch* und aus dem *Sammeln von Tatsachenmaterial* bestehen, die voraussichtlichen Abgabepflichtigen sowie die für die Festsetzung der Abgabe erforderlichen

16 Die periodische Erhebung des MPE stellt die Regel, die einmalige Erhebung infolge Dienstversäumnis die Ausnahme dar.
17 Vgl. dazu Jeger, 172/73; Lienhart, 82.
18 Zum Begriff der Veranlagungsperiode statt vieler Höhn, Steuerrecht, 171 f. N 3; Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 227 N 1; Blumenstein, System, 369/70. Zum Unterschied zwischen Steuer-, Veranlagungs- und Bemessungsperiode vgl. u.a. Bosshardt, 160, 280; Blumenstein, Steuerperiode, 369 ff., sowie vorne N 202 f. und N 333 f.
19 Art. 25 MPG.
20 Zur Erleichterung der Übersicht erfolgt die Darstellung des für den MPE massgebenden Veranlagungsverfahrens in Anlehnung an die Gliederung von Blumenstein, System, 371 f.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 440 ff.; ebenso Jeger, 173 ff.
21 Vorne N 402.

Berechnungsgrundlagen zu ermitteln.[22] Die Veranlagungsbehörden sollen dabei in die Lage versetzt werden, die Veranlagung möglichst unabhängig von den Angaben des Pflichtigen durchzuführen.[23] Sodann bildet das Vorbereitungsverfahren in den Fällen, in denen der Pflichtige zur Einreichung einer Abgabeerklärung aufgefordert wird, den Anstoss für die Teilnahme desselben am Veranlagungsverfahren.[24]

b) Die Ermittlung der Ersatzpflichtigen

410. Die Ersatzpflichtigen werden beim Militärpflichtersatz aufgrund der *Eintragung im Ersatzregister* ermittelt.[25] Die Eintragung im Ersatzregister erfolgt unter der Voraussetzung, dass ein Wehrpflichtiger aufgrund der militärischen Kontrollregister im Ersatzjahr den Militärdienst nicht oder nur teilweise geleistet hat, zu dem er verpflichtet gewesen wäre.[26] Das Ersatzregister wird laufend nachgeführt und mindestens alle drei Jahre mit den Stammkontrollen der Kreiskommandos bereinigt.[27] In den meisten Kantonen erfolgt die Bereinigung des Registers der Ersatzpflichtigen im Inland zu Beginn des Veranlagungsjahres.[28]

c) Die Ermittlung der Berechnungsgrundlagen

411. Das für die Veranlagung der Einkommenstaxe massgebende Reineinkommen wird bei Ersatzpflichtigen, die für das Ersatzjahr direkte Bundessteuern zu zahlen haben, der *rechtskräftigen Wehrsteuereinschätzung*[29], bei den anderen Ersatz-

22 Blumenstein, System, 371/72; Jeger, 172; vgl. auch Blumenstein, Wehrsteuer, 224/25; Känzig, Komm. zu Art. 80 WStB 474 N 1.

23 Blumenstein, System, 372.

24 Die Ansicht von Blumenstein, System, 373, wonach die Einreichung der Abgabeerklärung der Veranlagung den Beginn des Veranlagungsverfahrens schlechthin darstellt, wird von Weidmann, Steuerveranlagung, 57 f. m.E. zu Recht kritisiert.

25 Vgl. dazu Art. 24 ff. MPV.

26 Zu Registerführung und Inhalt der *Ersatzregister* vgl. Art. 24 MPV sowie Art. 3 ff. der VO über das militärische Kontrollwesen vom 23. Dezember 1969, SR 511.21. Zur Führung der *Kontrollregister* durch die schweizerischen Vertretungen vgl. Art. 25/26 MPV sowie Art. 8/9 der VO über das militärische Kontrollwesen vom 23. Dezember 1969, SR 511.21.

27 Art. 24 Abs. 3 MPV.

28 Vgl. z.B. Art. 14 MPV-ZH, 6 MPV-BE, 6 Abs. 1 MPV-LU, 5 Abs. 2 MPV-UR, 5 Abs. 3 MPV-SZ, 6 Abs. 3 MPV-OW, 5 Abs. 3 MPV-NW, 5 Abs. 3 MPV-GL.

29 Art. 26 Abs. 3 MPG. In den Fällen, in denen sowohl die rechtskräftige Wehrsteuerveranlagung als auch die kantonalen Steuerakten vorliegen, hat die Wehrsteuereinschätzung Vorrang. Vgl. dazu BBl 1958 II 360 ff., 378. Der Vorentwurf zur Änderung des MPG sieht denn auch vor, dass die Abs. 2 und 3 des Art. 26 MPG vertauscht werden sollen. Vgl. den Bericht zum Vorentwurf vom 25. Januar 1974, 17.

pflichtigen den *kantonalen Steuerakten*[30] oder, wenn solche fehlen oder sich nicht eignen, einer besonderen, vom Ersatzpflichtigen ausgefüllten *Ersatzabgabeerklärung* entnommen.[31] In den beiden erstgenannten Fällen haben die Veranlagungsbehörden das ermittelte Reineinkommen, unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Militärpflichtersatzrechts (Auslandeinkommen, Zuwendungen Dritter oder Beiträge der Ehefrau)[32], zu korrigieren.

412. Nach der Mehrzahl der kantonalen Vollziehungsverordnungen haben die kantonalen Steuerbehörden im Normalfall *zu Beginn* jedes Veranlagungsjahres und bei erheblichen Änderungen der Einkommensverhältnisse während der Wehr- bzw. Staatssteuerperiode *laufend* den Veranlagungsbehörden für jeden Ersatzpflichtigen, welcher im Ersatzjahr Wehr- bzw. Staatssteuer zu zahlen hat, die für die Festsetzung des taxpflichtigen Einkommens erforderlichen Unterlagen *zuzustellen.*[33] Fehlen solche Steuerakten oder sind diese für die Berechnung der Einkommenstaxe ungenügend, so gehört es zu den Vorbereitungshandlungen[34], dass dem Ersatzpflichtigen ein besonderes Formular, die *Ersatzabgabeerklärung,* zur Deklaration zugesandt wird.[35]

413. Im Falle der landesabwesenden Ersatzpflichtigen stellt die Ersatzabgabeerklärung die ordentliche Grundlage der Veranlagung dar.[36] Die schweizerische Vertretung stellt deshalb jedem in ihrer Militärpflichtersatzkontrolle eingetragenen Ersatzpflichtigen zu Beginn des Veranlagungsjahres das entsprechende amtliche Formular zu.[37]

30 Die meisten kantonalen VVO sehen in den Fällen, in denen noch keine rechtskräftige Wehr- oder Staatssteuerveranlagung vorliegt, eine Veranlagung unter *Vorbehalt* der späteren Berichtigung vor. Vgl. dazu Art. 12 Abs. 2 MPV-ZH, 13 MPV-BE, 10 MPV-LU, 10 MPV-UR, 10 MPV-SZ, 11 MPV-OW, 10 MPV-NW, 10 MPV-GL, 10 MPV-ZG, 16 MPV-FR, 6bis MPV-BS, 11 MPV-BL, 9 MPV-SH, 10 MPV-AI, 10 MPV-AG, 11 MPV-TG, 10 MPV-TI, 10 RTM-VD, 10 MPV-VS, 8 RTM-NE, 7 RTM-GE.

31 Vgl. dazu Art. 26 Abs. 2–4 MPG.

32 Vorne N 314 ff.

33 Vgl. dazu Art. 10/11 MPV-BE, 8/9 MPV-LU, 8/9 MPV-UR, 8/9 MPV-SZ, 9/10 MPV-OW, 8/9 MPV-NW, 7/8 MPV-GL, 8/9 MPV-ZG, 12 und 14 MPV-FR, 6 MPV-BS, 9/10 MPV-BL, 7/8 MPV-SH, 8/9 MPV-AR, 8/9 MPV-AI, 8/9 MPV-AG, 9/10 MPV-TG, 8/9 MPV-TI, 8/9 RTM-VD, 9 MPV-VS, 8 RTM-NE, 5 RTM-GE.

34 Blumenstein, System, 373.

35 Art. 26 Abs. 3 MPG.

36 Vgl. dazu Koebel, MPE, 6.

37 Art. 27 Abs. 1 MPV.

2. Die Ersatzabgabeerklärung

a) Form und Inhalt

414. Der Ersatzpflichtige, der zur Einreichung einer Ersatzabgabeerklärung aufgefordert wird, hat das ihm zugestellte amtliche Formular vollständig und wahrheitsgetreu auszufüllen und zu unterzeichnen.[38] Er hat der Veranlagungsbehörde mit dieser Erklärung insbesondere Angaben zu machen über seine Personalien, Berufs- und Familienverhältnisse am 31. Dezember des Ersatzjahres, über das gesamte im Ersatzjahr im In- und Ausland erzielte Einkommen einschliesslich der Renten, Vermögenserträge, Bar- und Naturalzuwendungen, Beiträge der Ehefrau sowie Einkommensabzüge wie Schuldzinsen, Berufsauslagen, Versicherungsbeiträge usw.

415. Der Ersatzabgabeerklärung sind regelmässig auch bestimmte Aufstellungen und Bescheinigungen wie z.B. Lohnausweise[39], Jahresabschlüsse, Wertschriften- und Schuldverzeichnisse beizufügen.[40] Auf Verlangen des Ersatzpflichtigen haben zu diesem Zwecke natürliche und juristische Personen (Arbeitgeber, Gläubiger und Schuldner, Vermögensverwalter und dergleichen), die mit dem Ersatzpflichtigen in einem Vertragsverhältnis stehen oder standen, über die gemeinsamen Rechtsbeziehungen Bescheinigungen auszustellen.[41]

b) Die rechtliche Bedeutung

416. Die Ersatzabgabeerklärung ist das Bekenntnis des Ersatzpflichtigen über bestimmte, ersatzabgaberechtlich erhebliche Tatsachen, welche zur Begründung einer

38 Die Verwendung eines *amtlichen Formulars* hat ihren Grund darin, dass nur so Gewissheit bestehen kann, dem Pflichtigen seien alle massgebenden Fragen betreffend die Selbsttaxation zur Beantwortung vorgelegt worden. Der Ersatzpflichtige hat denn auch mit seiner Unterschrift zu bestätigen, die Ersatzabgabeerklärung "vollständig und wahrheitsgetreu" ausgefüllt zu haben. Vgl. dazu die allg. Ausführungen von Bosshardt, 234; Weidmann, Steuerveranlagungsverfahren, 61 ff.; Höhn, Steuerrecht, 318 N 25.

39 Zu diesem Zwecke werden der Abgabeerklärung regelmässig besondere Formulare beigelegt.

40 In den Fällen, in denen der Ersatzabgabeerklärung solche Beweismittel beizulegen sind, bilden sie einen Bestandteil der Erklärung, ohne welche diese nicht vollständig ist. Fehlen die Beilagen oder wichtige Angaben im Formular, so werden sie von der Behörde, die die Erklärung auf ihre Vollständigkeit zu prüfen hat (hinten N 421), unverzüglich unter Ansetzung einer Frist nachgefordert. Zur Bedeutung der Beilagen von Abgabeerklärungen vgl. Bosshardt, 235; Höhn, Steuerrecht, 318 N 26; Blumenstein, 63 f., sowie Känzig, Komm. zu Art. 87 WStB 480 f. N 1–4; Masshardt, Komm. zu Art. 87 WStB 303; Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 414 N 1–10.

41 Vgl. dazu Art. 27 Abs. 2 MPG sowie zur *Bescheinigungspflicht* im allgemeinen statt vieler Bosshardt, 253; Höhn, Steuerrecht, 315 N 19; Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 355 N 1–4.

Ersatzabgabeschuld führen können.[42] Sie stellt einen Ausfluss der dem Ersatzpflichtigen bei der Veranlagung obliegenden *Mitwirkungspflicht* (Veranlagungspflicht)[43] dar und bildet als solche einen integrierenden Bestandteil des Veranlagungsverfahrens.[44]

417. Die Ersatzabgabeerklärung ist ihrer rechtlichen Natur nach analog zur Steuererklärung keine Willenserklärung, sondern nach allgemeiner Lehre eine "Wissenserklärung".[45] Der Ersatzpflichtige hat daher die Erklärung auf amtliche Aufforderung hin auch dann einzureichen, wenn er seine Ersatzpflicht als solche bestreitet.[46] Die Einreichung der Abgabeerklärung darf denn auch nicht als Anerkennung der Ersatzabgabeschuld durch den Ersatzpflichtigen gewertet werden. Auch nach Einreichung der Ersatzabgabeerklärung muss dem Ersatzpflichtigen die Möglichkeit offenstehen, zu einem späteren Zeitpunkt – solange er noch nicht rechtskräftig veranlagt wurde – seine Abgabeschuld anzufechten.[47]

418. Damit soll nicht etwa behauptet werden, die in der Ersatzabgabeerklärung gemachten Angaben hätten bei der Veranlagung schlechthin als rechtlich unverbindlich zu gelten.[48] Sie sind im Gegenteil so lange als verbindlich zu betrachten, als sie sich nicht aufgrund der amtlichen Untersuchung als unrichtig oder unvollständig erweisen.[49] Die Veranlagungsbehörden sind bei ihrer Einschätzung deshalb grundsätzlich an die Angaben des Ersatzpflichtigen gebunden und dürfen von denselben nur dann abweichen, wenn sie stichhaltige Gründe für deren Unrichtigkeit besitzen.[50]

c) Folgen der Nichteinreichung

419. Zur Einreichung der Ersatzabgabeerklärung wird den Ersatzpflichtigen eine Frist angesetzt. Diese erstreckt sich für die im Inland wohnhaften Ersatzpflichtigen in der Regel auf 14 Tage von der Zustellung des Formulars an gerechnet.[51] Eine andere Regelung besteht demgegenüber für die landesabwesenden Ersatzpflichtigen.

42 Zur *Rechtsnatur* der Steuererklärung statt vieler Blumenstein, System, 373 f.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 447 f.; Bosshardt, 234/35; Höhn, Steuerrecht, 317 f. N 25; Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 333, 414 f.; Weidmann, Steuerveranlagungsverfahren, 64 ff.

43 Art. 27 Abs. 1 MPG; vgl. dazu auch hinten N 427.

44 Statt vieler Blumenstein, System, 375; ders., Schweiz. Steuerrecht, 448; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 231.

45 Statt vieler Bosshardt, 234; Höhn, Steuerrecht, 318 N 25; Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 414 f. N 2.

46 Blumenstein, System, 374, sowie Jeger, 176.

47 Vgl. dazu Weidmann, Steuerveranlagungsverfahren, 65 f.

48 Wie dies z.B. Bosshardt, 234, annimmt.

49 Vgl. dazu Blumenstein, System, 374 f.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 450 f.; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 231, sowie die ausführliche Begründung bei Weidmann, Steuerveranlagungsverfahren, 69 ff.

50 Blumenstein, System, 375, sowie Jeger, 181/82.

51 Zur Berechnung der Fristen vgl. Art. 19 ff. MPV.

Ihnen stellt die schweizerische Vertretung im Normalfall im Januar des Veranlagungsjahres die Ersatzabgabeerklärung mit der Aufforderung zu, diese bis zum 31. März ausgefüllt zurückzusenden.[52] Bei den Ersatzpflichtigen, die im Laufe des Veranlagungsjahres in den Konsularbezirk zuziehen und deren Abgabe für das vergangene Ersatzjahr noch nicht veranlagt ist, beträgt die Frist zur Einreichung der Abgabeerklärung 60 Tage.[53]

420. Unterlässt der Ersatzpflichtige, seine Ersatzabgabeerklärung innerhalb der festgesetzten Frist einzureichen, so wird er unter Ansetzung einer Nachfrist schriftlich gemahnt und auf die Rechtsnachteile aufmerksam gemacht, die ihm bei dessen Versäumnis erwachsen.[54] Steht die Abgabeerklärung auch nach Ablauf der Nachfrist noch aus, unterbreitet im Falle der landesabwesenden Ersatzpflichtigen die schweizerische Vertretung der Militärpflichtersatzverwaltung einen Veranlagungsantrag nach Ermessen[55] und nimmt im Falle der im Inland wohnhaften Ersatzpflichtigen die Veranlagungsbehörde selbst die Ermessensveranlagung vor.[56] Dem säumigen Ersatzpflichtigen können dabei die durch sein Verhalten verursachten Verfahrenskosten auferlegt werden.[57] Seiner Einsprache-[58] und Beschwerderechte[59] geht der Ersatzpflichtige trotz seiner Versäumnisse jedoch nicht verlustig.[60]

3. Das Prüfungsverfahren

421. Die eingegangenen Ersatzabgabeerklärungen werden auf ihre *formelle Richtigkeit* und Vollständigkeit, aber auch auf die *materielle Richtigkeit* der gemachten Angaben hin überprüft.[61] Als Prüfungsorgan amtiert in der Regel die Behörde, welche auch die Vorbereitungshandlungen vorgenommen hat.[62] Im Falle der landesabwesenden Ersatzpflichtigen ist dies die schweizerische Vertretung im Ausland. Ihr obliegt namentlich die Pflicht, dort, wo die Angaben offensichtlich nicht mit den Lebens- und Verdienstverhältnissen des Ersatzpflichtigen übereinstimmen, durch Rückfragen und durch Einforderung der zweckdienlichen Beweismittel für

52 Art. 27 Abs. 1 MPV.
53 Art. 27 Abs. 2 MPV.
54 Art. 28 Abs. 3 und Art. 31 Abs. 2 MPV sowie Art. 18 Abs. 1 MPV.
55 Art. 28 Abs. 3 MPV.
56 Art. 32 MPV; zur Ermessenseinschätzung hinten N 431.
57 Art. 31 Abs. 3 MPV.
58 Hinten N 437 ff.
59 Hinten N 453.
60 Vgl. dazu die Ausführungen von Jeger, 177/78, sowie den zit. BGE 57 I 310.
61 Vgl. dazu Blumenstein, System, 376; ders., Schweiz. Steuerrecht, 457 ff.; Höhn, Steuerrecht, 318 N 27.
62 Prüfungsorgane sind in der Regel die mit den einschlägigen lokalen und wirtschaftlichen Einrichtungen vertrauten *Sektionschefs* und die schweizerischen *Auslandvertretungen.* Vgl. z.B. Art. 6 Ziff. 3 MPV-ZH.

eine möglichst umfassende Abklärung des ersatzabgaberechtlich erheblichen Sachverhaltes zu sorgen.[63]

422. Das Prüfungsverfahren findet seinen Abschluss in einem *Veranlagungsantrag* der prüfenden Behörde, der zusammen mit der allfälligen Ersatzabgabeerklärung der Veranlagungsbehörde zugestellt wird.[64]

4. Das Einschätzungsverfahren

a) Der Zweck des Einschätzungsverfahrens

423. Zweck des Einschätzungsverfahrens ist es, gestützt auf die Ergebnisse des Vorbereitungsverfahrens, der allfälligen Abgabeerklärung und der aus dem Prüfungsverfahren hervorgegangenen Anträge, Bestand und Umfang der Ersatzabgabeforderung jedes einzelnen Ersatzpflichtigen einzuschätzen und festzulegen.[65] Hierzu hat die Veranlagungsbehörde die tatsächlichen Verhältnisse festzustellen (Untersuchungsverfahren), eine bestimmte Einschätzung (Taxation) zu treffen und schliesslich das Veranlagungsverfahren durch Festsetzung des Taxationsergebnisses (Veranlagungsverfügung) und Mitteilung an die beteiligten Parteien (Eröffnung der Veranlagungsverfügung) abzuschliessen.

b) Das Untersuchungsverfahren[66]

aa) Grundsätzliches

424. Das Untersuchungsverfahren bezweckt die Beschaffung, Ergänzung und Sicherstellung sämtlicher für die Einschätzung erforderlichen Tatsachenmaterialien.[67] Es wird durch die *Offizialmaxime* beherrscht, was besagt, dass sich die Veranlagungsbehörde, welche die Untersuchung durchführt, nicht mit den Angaben der Abgabeerklärung oder den übrigen Ergebnissen der vorangegangenen Vorbereitungshandlungen begnügen darf, sondern *von Amtes wegen* den ganzen Fragenkomplex auf

63 Art. 28 Abs. 1 MPV.

64 Bei der schweizerischen Vertretung ist dieser Antrag über die Eidg. Steuerverwaltung an die zuständige MPEV zu leiten (Art. 28 Abs. 2 MPV).

65 Zum *Einschätzungsverfahren* statt vieler Blumenstein, System, 377 f.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 460 f.; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 229 ff.; Känzig, Komm. zu Art. 88 f. WStB 482 ff.

66 Vgl. dazu die allg. Ausführungen von Blumenstein, System, 377 ff.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 460 ff.; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 229 ff.; Känzig, Komm. zu Art. 88 WStB 482 N 1–4.

67 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 377; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 229.

dessen Gesetzeskonformität zu überprüfen und gegebenenfalls ihre Untersuchung dahingehend auszudehnen hat, dass die von ihr getroffene Veranlagungsverfügung mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmt.[68]

bb) Der Gegenstand der Untersuchung

425. Gegenstand der Untersuchung bilden alle *materiellrechtlichen Grundlagen* der Ersatzabgabeforderung.[69] Dazu gehören die subjektive Ersatzpflicht[70], das Ersatzabgabeobjekt[71], die Ersatzabgabeberechnungsgrundlagen[72] sowie die Voraussetzungen einer objektiven Ersatzpflicht.[73]

cc) Die Untersuchungsmassnahmen[74]

426. Zur Ermittlung und Sicherstellung dieser Tatsachen dienen die in den eidgenössischen Vorschriften über den Militärpflichtersatz aufgeführten Untersuchungsmassnahmen. Es sind dies die persönliche Einvernahme des Ersatzpflichtigen[75], die Einforderung von Beweismitteln beim Ersatzpflichtigen[76], die Einholung von Auskünften bei Behörden[77] und Drittpersonen[78], die Überprüfung der Buchhal-

68 Zur *Offizialmaxime* im Veranlagungsverfahren statt vieler Blumenstein, System, 377; Känzig, Komm. zu Art. 88 WStB 483 N 4; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 229; Höhn, Steuerrecht, 314 N 15; Bosshardt, 232; Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 332 N 44 sowie 335 N 47. Vgl. auch Art. 26 Abs. 1 MPG.

69 Blumenstein, System, 378.

70 Vorne N 186–N 247.

71 Vorne N 263–N 283.

72 Vorne N 284–N 337.

73 Vorne N 264–N 283.

74 Zu den *Untersuchungsmassnahmen* im Veranlagungsverfahren statt vieler Blumenstein, System, 377 ff.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 462 ff.; Känzig, Komm. zu Art. 88–91 WStB 482 ff.

75 Ordentlicherweise findet die Einvernahme des Ersatzpflichtigen vor der Veranlagungsbehörde statt. Ist der Ersatzpflichtige zur Zeit der Veranlagung landesabwesend, so kann er aufgefordert werden, die Auskünfte zuhanden der Veranlagungsbehörde der schweizerischen Vertretung zu geben (Art. 29 Abs. 1 und 2 MPV). Zur persönlichen Einvernahme statt vieler Blumenstein, System, 362, 379, 380, 383, 398 ff.; Giacometti, Allg. Lehren, 378 ff.; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 219 ff.

76 Art. 29 MPV.

77 Vgl. dazu Art. 24 Abs. 2 MPG sowie Blumenstein, System, 403 f.; Känzig, Komm. zu Art. 90 WStB 492 N 1, 1 ff.; Masshardt, Komm. zu Art. 90 WStB 309 f.

78 So sind namentlich die in Art. 27 Abs. 2 MPG aufgeführten Personen verpflichtet, dem Ersatzpflichtigen auf sein Verlangen eine Bescheinigung (z.B. Lohnausweis, Jahresabschluss usw.) auszustellen. Vgl. auch Blumenstein, System, 404 f.; Höhn, Steuerrecht, 315 f. N 19; Känzig, Komm. zu Art. 90 WStB 491 f. N 1–14, sowie vorne N 415.

tung des Ersatzpflichtigen[79], die Durchführung von Augenscheinen[80] sowie die Begutachtung durch Sachverständige.[81]

dd) Die Stellung des Ersatzpflichtigen[82]

427. Die Stellung des Ersatzpflichtigen im Veranlagungsverfahren wird von den in Art. 27 Abs. 1 MPG statuierten *Veranlagungspflichten* geprägt. Danach hat der Ersatzpflichtige der Veranlagungsbehörde auf ihr Verlangen hin über alle Tatsachen, die für die Feststellung der Ersatzpflicht oder für die Bemessung der Ersatzabgabe von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen.[83] Andererseits werden dem Ersatzpflichtigen im Rahmen des Veranlagungsverfahrens bestimmte *Rechte* eingeräumt, deren Nichtbeachtung durch die Behörden eine verfassungswidrige Rechtsverweigerung[84] darstellt.[85] So ist der Ersatzpflichtige berechtigt (und auf Verlangen der Behörden verpflichtet), dem Augenschein und der Buchprüfung beizuwohnen und die erforderlichen Aufschlüsse zu erteilen.[86] Er besitzt sodann einen Anspruch darauf, dass die durch das Untersuchungsverfahren klargelegten persönlichen Verhältnisse der amtlichen Geheimhaltung unterliegen.[87] Schliesslich darf der Ersatzpflichtige für sich in Anspruch nehmen, dass sich die Veranlagung nach den gesetzlichen Bestimmungen abwickelt und dass sich alle beteiligten Parteien an die ihnen vom Gesetz auferlegten Pflichten halten.[88]

79 Art. 30 Abs. 1 MPV. Vgl. dazu auch Blumenstein, System, 363, 401 f.
80 Art. 30 Abs. 1 und 2 MPV.
81 Es ist dabei v.a. an die Fälle zu denken, in denen der Ersatzpflichtige aus gesundheitlichen Gründen Anspruch auf Ersatzbefreiung erhebt (vorne N 211), und deshalb eine Begutachtung durch einen von der Veranlagungsbehörde bezeichneten Arzt nötig wird. Vgl. dazu Art. 30 Abs. 3 MPV.
82 Vgl. dazu Blumenstein, System, 356/57 und 378 f.
83 Art. 27 Abs. 1 MPG. In welcher Form diese Auskünfte erteilt werden sollen, ist dem freien Ermessen der Veranlagungsbehörden überlassen. Vgl. u.a. Blumenstein, System, 378 f. und dort zit. Entsch.
84 Art. 4 BV.
85 Keine Rechtsverweigerung stellt die in der Praxis übliche Verweigerung der Aushändigung eines Erklärungsformulars dar, wenn eine gesetzeskonforme Veranlagung aufgrund der Steuerakten möglich ist. Der Ersatzpflichtige besitzt von Gesetzes wegen weder einen Anspruch auf Einreichung der Ersatzabgabeerklärung, noch verfügt er über das Recht, Untersuchungsmassnahmen zu verlangen, im Veranlagungsverfahren Anträge zu stellen oder persönlich einvernommen zu werden. Diese Befugnisse sind z.T. dem Einsprache- bzw. Beschwerdeverfahren vorbehalten. Vgl. dazu hinten N 437. Zur Rechtsverweigerung im Verwaltungsverfahren statt vieler Imboden/Rhinow, I, 507 ff.; Gygi, Verwaltungsverfahren, 57 ff.
86 Art. 30 Abs. 1 MPV.
87 Vgl. Art. 16 MPV sowie vorne N 397.
88 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 363 ff.

ee) Die Form des Untersuchungsverfahrens[89]

428. Die eidgenössischen Vorschriften über den Militärpflichtersatz enthalten über die Form der Untersuchung lediglich die Bestimmung, dass Auskünfte von den Veranlagungsbehörden schriftlich und mündlich eingeholt werden können.[90] Inwieweit über die Untersuchungsmassnahmen ein Veranlagungsprotokoll zu erstellen ist, lässt sich nicht feststellen, doch ist aus Gründen der Beweissicherung anzunehmen, dass sich die Untersuchungen wie auch das Veranlagungsverfahren insgesamt zur Hauptsache schriftlich abwickeln.[91]

ff) Die Zwangsmittel des Untersuchungsverfahrens[92]

429. Die Zwangsmittel des Untersuchungsverfahrens bestehen darin, dass der Ersatzpflichtige, der den ihm im Verfahren auferlegten Pflichten nach erfolgter Mahnung[93] nicht nachkommt, nach pflichtgemässem Ermessen der Behörden veranlagt[94] und ihm die durch sein Verhalten verursachten Verfahrenskosten[95] sowie allfällige Bussen wegen Ordnungswidrigkeit[96] oder Abgabenhinterziehung[97] auferlegt werden.

c) Die Einschätzung (Taxation)

430. Das Einschätzungsverfahren findet seinen Abschluss mit der amtlichen Festsetzung der für die Ersatzabgabeforderung massgebenden Faktoren und der rechnerischen Ermittlung des Ersatzabgabebetrages.[98] Die Veranlagungsbehörde hat zu diesem Zwecke von Amtes wegen alle für die Feststellung der Ersatzpflicht und für die Bemessung der Ersatzabgabe massgebenden Materialien zu prüfen und ohne Bindung an die rechtskräftigen Steuereinschätzungen[99], die Ersatzabgabeerklä-

89 Vgl. Blumenstein, System, 379 f.
90 Art. 29 Abs. 1 MPV.
91 Vgl. z.B. die Formvorschriften über Mitteilungen, Verfügungen, Auflagen und Entscheidungen in Art. 18 MPV.
92 Vgl. Blumenstein, System, 380.
93 Art. 31 Abs. 1 MPV.
94 Vgl. dazu Art. 32 MPV.
95 Art. 31 Abs. 1 MPV.
96 Art. 40 MPG.
97 Art. 41 MPG.
98 Zur *Steuereinschätzung* statt vieler Blumenstein, System, 380; ders., Schweiz. Steuerrecht, 463; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 321; Höhn, Steuerrecht, 313 f. N 10 f.
99 So sind z.B. die Fehler der Wehrsteuerveranlagung, auch wenn diese rechtskräftig geworden ist, für die Bemessung der Einkommenstaxe zu berichtigen. Vgl. dazu BGE 92 I 123 ff. sowie vorne N 411.

rung[100] sowie allfällige Anträge der Prüfungsorgane[101] die Militärpflichtersatzabgabe, d.h. Personal- und Einkommenstaxe, nach Massgabe der gesetzlichen Bestimmungen festzulegen.

431. Lässt sich der für die Veranlagung massgebende Tatbestand nicht sicher ermitteln, so wird die zu entrichtende Abgabe *nach Ermessen* veranlagt.[102] Die Veranlagungsbehörde hat die Einschätzung in diesen Fällen nach *pflichtgemässem* Ermessen vorzunehmen und vor allem alle ihr zur Verfügung stehenden Massnahmen zu treffen, die einer objektiv richtigen Feststellung der Ersatzabgabe dienen können.[103] Dabei achtet sie insbesondere darauf, dass der Ersatzpflichtige gegenüber denjenigen Mitbürgern, die sich über ihr Einkommen ausweisen, nicht begünstigt wird.[104]

d) Veranlagungsverfügung

432. Das Einschätzungsergebnis wird dem Ersatzpflichtigen in Form einer Veranlagungsverfügung *eröffnet.* Diese hat den Rechtsgrund der Ersatzpflicht, die Bemessungsgrundlagen, den Abgabenbetrag und den Zahlungstermin anzugeben und auf das Einspracherecht hinzuweisen.[105] Weicht die Veranlagungsverfügung in den Bemessungsgrundlagen erheblich von der Ersatzabgabeerklärung ab, so ist die Verfügung zu begründen.[106]

433. Die Veranlagungsverfügung kann auch *unter Vorbehalt* späterer Berichtigung eröffnet werden, wenn Umstände, welche die Ersatzpflicht oder die Bemessung der Ersatzabgabe beeinflussen[107], ungewiss sind und erwartet werden kann, dass die Zweifel später behoben werden können.[108] Klärt sich zu einem späteren Zeitpunkt die Sachlage, so wird eine *bereinigte* Veranlagungsverfügung (Abrechnung über Vorbehalt) erlassen und es erfolgt je nach Ergebnis ein Nachbezug oder eine Rückerstattung des entrichteten Ersatzabgabebetrages.[109]

100 Zur rechtlichen Bedeutung der *Ersatzabgabeerklärung* vorne N 416.
101 Vorne N 421.
102 Art. 32 MPV.
103 Zur *pflichtgemässen* Ermessenseinschätzung statt vieler Blumenstein, System, 364/65 und 384 ff. mit Verweisungen; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 233 f.; Imboden/Rhinow, I, 413 f. und dort zit. Entsch.; Känzig, Komm. zu Art. 92 WStB 501 N 5–8; Masshardt, Komm. zu Art. 92 WStB 315 f.
104 Art. 28 Abs. 3 MPG.
105 Art. 28 Abs. 1 MPG in Verbindung mit Art. 34 Abs. 2 und 3 MPV.
106 Art. 34 Abs. 1 MPV.
107 So, wenn z.B. die Wehrsteuerveranlagung nicht in Rechtskraft erwachsen ist, bei anhängiger Zwischenveranlagung oder Nachsteuerverfahren.
108 Art. 28 Abs. 1 MPG. Vgl. auch die kant. VVO: Art. 12 Abs. 2 MPV-ZH, 13 MPV-BE, 10 MPV-LU, 10 MPV-UR, 10 MPV-SZ, 11 MPV-OW, 10 MPV-NW, 10 MPV-GL, 10 MPV-ZG, 16 MPV-FR, 6bis MPV-BS, 11 MPV-BL, 9 MPV-SH, 10 MPV-AI, 10 MPV-AG, 11 MPV-TG, 10 MPV-TI, 10 RTM-VD, 10 MPV-VS, 8 RTM-NE, 7 RTM-GE.
109 Hinten N 563 ff.

434. Die Eröffnung der Veranlagungsverfügung hat zur Folge, dass mit ihr die *dreissigtägige Frist* zu laufen beginnt, innert der gegen diese Verfügung Einsprache bzw. Beschwerde[110] erhoben werden kann.[111] Wird die von der Veranlagungsbehörde eröffnete Einschätzung nicht fristgerecht angefochten, so wird diese *rechtskräftig* und ist *vollstreckbar.* Ein Zurückkommen auf eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung ist nur ausnahmsweise zur Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen innert 3 Jahren[112] oder aber unter den besonderen Voraussetzungen der Revision[113] möglich.

e) Die Verfügungen über Ersatzbefreiung oder -ermässigung

435. Eine Eigentümlichkeit des Militärpflichtersatzrechtes stellen die Verfügungen über Ersatzbefreiung oder -ermässigung dar.[114] Diese werden von den Veranlagungsbehörden in den Fällen erlassen, in denen einem Ersatzpflichtigen ein das Ersatzjahr überdauernder Anspruch auf Ersatzbefreiung[115] oder auf Ermässigung der Ersatzabgabe[116] zusteht.[117]

436. Diese gesondert erlassenen Verfügungen erwachsen wie die Veranlagungsverfügung nach unbenutzter Einsprachefrist[118] in Rechtskraft; sie bleiben jedoch nur so lange gültig, als keine neuen wesentlichen Tatsachen eintreten.[119] Erachtet der Ersatzpflichtige solche als gegeben, so kann er jederzeit beantragen, dass sein Anspruch auf Abgabebefreiung oder auf Ermässigung der Ersatzabgabe mit Wirkung auf noch nicht rechtskräftig abgeschlossene Veranlagungen untersucht wird.[120]

110 Mit Zustimmung des Einsprechers und der anderen Antragsteller kann das Einspracheverfahren übersprungen und die Einsprache als Beschwerde an die kantonale Rekurskommission weitergeleitet werden (Art. 37 MPV). Hinten N 448.
111 Art. 30 Abs. 1 MPG.
112 Vgl. dazu Art. 46 MPV sowie hinten N 437 ff.
113 Vgl. dazu Art. 43 ff. MPV sowie hinten N 494 ff.
114 Vgl. dazu BBl 1958 II 378/79.
115 Im Sinne von Art. 4 MPG und Art. 2 Abs. 1 des BG über den Militärpflichtersatz der Auslandschweizer vom 14. Dezember 1973, (AS 1974, 795), SR 661.0; vgl. dazu auch vorne N 205 ff.
116 Im Sinne von Art. 17–19 MPG; vgl. dazu auch vorne N 353 f.
117 Art. 29 Abs. 1 MPG.
118 Hinten N 439.
119 In der Rechtsmittelbelehrung zur getroffenen Verfügung ist auf diese Besonderheit ausdrücklich hinzuweisen (Art. 29 Abs. 2 MPG in Verbindung mit Art. 33 Abs. 2 MPV).
120 Art. 33 Abs. 1 MPV.

5. Das Einspracheverfahren

a) Die Einsprache

437. Die Einsprache ist eine Eingabe an die Veranlagungsbehörde, in der ausdrücklich ein *Zurückkommen* auf die von ihr getroffene Verfügung verlangt wird.[121] Sie stellt ein ordentliches Rechtsmittel dar, welches sowohl gegen Veranlagungsverfügungen als auch gegen Verfügungen über Ersatzbefreiung oder -ermässigung erhoben werden kann.[122]

438. Zur Einsprache sind der Ersatzpflichtige, der Mithaftende[123] und ihre Erben[124] sowie der Vertreter des Ersatzpflichtigen[125] legitimiert.[126] Die Einsprache ist in schriftlicher Form abzufassen. Sie hat einen bestimmten Antrag, der die Art und den Umfang der geforderten Abänderung der bestrittenen Verfügung bezeichnet, sowie Angaben über die zur Begründung dienenden Tatsachen zu enthalten.[127] Sind zur Begründung der Eingabe Beweismittel erforderlich, so müssen diese bezeichnet und nach Möglichkeit der Eingabe beigelegt werden. Entspricht eine Eingabe diesen Anforderungen nicht, so ist sie dem Einreichenden unter Ansetzung einer kurzen Frist zur Verbesserung zurückzusenden.[128]

439. Die Einsprache ist binnen 30 Tagen von der Eröffnung der Verfügung an gerechnet bei der Veranlagungsbehörde einzureichen.[129] Die Einsprachefrist ist eingehalten, wenn die Einsprache am letzten Tag bei der Veranlagungsbehörde eingereicht oder zu deren Händen der schweizerischen Post übergeben wurde.[130] Gelangt die Einsprache rechtzeitig an eine unzuständige Behörde, so gilt die Frist als gewahrt.[131]

121 Zum Begriff der *Einsprache* statt vieler Blumenstein, System, 383; ders., Schweiz. Steuerrecht, 474 f.; Blumenstein, Max, Die Steuereinsprache, MbVR 44 (1946) 1 ff.; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 237 f.; Weidmann, Steuerveranlagungsverfahren, 117 f.; Känzig, Komm. zu Art. 99 WStB 528 f. N 1; Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 432 N 1; Höhn, Steuerrecht, 319 N 31; Gygi, Verwaltungsverfahren, 118.

122 Art. 30 Abs. 1 MPG.

123 Vorne N 260 f.

124 Vorne N 251 ff.

125 Unter *Vertreter* sind sowohl die gesetzlichen als auch die gewillkürten (vertraglichen) Vertreter des Ersatzpflichtigen zu verstehen. Vgl. dazu Bosshardt, 241 ff. sowie dort zit. Aufsatz von Blumenstein, E., Die vertragliche Vertretung im bernischen Steuerveranlagungsverfahren, MbVR 24 (1926) 433 ff.; Blumenstein, System, 388; Känzig, Komm. zu Art. 99 WStB 529 N 2 sowie zu Art. 100 WStB 533 f. N 1–4; Masshardt, Komm. zu Art. 100 WStB 338 mit Verweisungen; Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 346 N 15–20.

126 Art. 35 Abs. 1 Buchst. a und b MPV.

127 Art. 30 Abs. 2 MPG.

128 Vgl. dazu Art. 17 Abs. 2 MPV.

129 Art. 30 Abs. 1 MPG.

130 Art. 20 Abs. 1 MPV.

131 Art. 20 Abs. 2 MPV.

440. Die Einsprachefrist kann nicht verlängert werden.[132] Auf eine verspätete Einsprache darf nur eingetreten werden, wenn der Ersatzpflichtige unverschuldet von der Einhaltung der gesetzlichen Frist abgehalten wurde, binnen 10 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrundes ein begründetes Begehren um Wiederherstellung einreicht und die versäumte Rechtshandlung nachholt.[133]

441. Die Einsprache hat für alle durch die Verfügung Betroffenen aufschiebende Wirkung.[134] Wird von ihr innert der dreissigtägigen Frist kein Gebrauch gemacht oder erfolgt ihre Einreichung verspätet, so erwächst die Verfügung in Rechtskraft und ist vollstreckbar.[135]

b) Das Verfahren[136]

442. Einsprachebehörde ist die Veranlagungsbehörde, die die angefochtene Verfügung getroffen und eröffnet hat.[137] Diese hat ein eigentliches, von der *Offizialmaxime* beherrschtes Untersuchungsverfahren durchzuführen, in dem sie von Amtes wegen alle für die Feststellung der Ersatzpflicht massgebenden Tatsachen erneut festlegt.[138] Dabei stehen ihr dieselben Untersuchungsmassnahmen zur Verfügung wie beim Einschätzungsverfahren.[139]

443. Von der gültig erhobenen Einsprache ist allen anderen von der angefochtenen Verfügung unmittelbar Betroffenen Kenntnis zu geben und sie sind, unter Ansetzung einer Frist, einzuladen, Anträge zu stellen und Beweismittel einzureichen.[140] Im Unterschied zum Einschätzungsverfahren kann vom Antragsteller verlangt werden, sein schriftlich gestelltes Begehren vor der Veranlagungsbehörde mündlich zu vertreten.[141]

444. Die Veranlagungsbehörde hat ihre Verfügung ohne Bindung an die gestellten Anträge zu überprüfen.[142] Sie kann somit die Verfügung bestätigen oder zugunsten sowie zuungunsten des einsprechenden Ersatzabgabeschuldners abändern (Refor-

132 Es handelt sich hierbei um eine sog. gesetzliche Frist, welche im Gegensatz zu den behördlich angesetzten Fristen nicht verlängert werden kann. Vgl. Art. 21 Abs. 1 MPV.
133 Art. 21 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 23 MPV.
134 Art. 35 Abs. 2 MPV.
135 Art. 30 Abs. 1 MPG.
136 Vgl. dazu Blumenstein, System, 384; ders., Schweiz. Steuerrecht, 476; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 241; Känzig, Komm. zu Art. 105 Abs. 1 WStB 539 N 1; Masshardt, Komm. zu Art. 105 WStB 341.
137 Art. 30 Abs. 1 MPG.
138 Art. 30 Abs. 2 MPG. Vgl. auch Blumenstein, I., Wehrsteuer, 241; Blumenstein, System, 284.
139 Zu den Untersuchungsmassnahmen vorne N 426 ff.
140 Art. 36 Abs. 1 MPV.
141 Ob dem Antragsteller auch ein Recht zur mündlichen Einvernahme zusteht, lässt sich nach dem Wortlaut der Bestimmung nicht eindeutig feststellen. Vgl. dazu Art. 36 Abs. 2 MPV.
142 Art. 30 Abs. 3 MPG.

matio in peius).[143] Liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass die angefochtene Verfügung dem Gesetz nicht entspricht oder hält ein unmittelbar Betroffener seine gestellten Anträge aufrecht, so hat die Veranlagungsbehörde das Einspracheverfahren selbst dann weiterzuführen, wenn die Einsprache zurückgezogen wird.[144]

445. Das Einspracheverfahren ist kostenfrei. Dem Einsprecher können jedoch ohne Rücksicht auf den Ausgang des Verfahrens die Kosten der Untersuchungsnahmen auferlegt werden, die er missbräuchlich verursacht hat.[145]

c) Der Einspracheentscheid

446. Das Ergebnis des Einspracheverfahrens wird in einem die angefochtene Verfügung ersetzenden Einspracheentscheid festgehalten. Dieser beinhaltet entweder die *Bestätigung* oder aber die *Abänderung* der angefochtenen Verfügung.[146]

447. Der Einspracheentscheid ist zu *begründen* und dem Einsprecher sowie den anderen unmittelbar Betroffenen unter Hinweis auf das Beschwerderecht (Rechtsmittelbelehrung) schriftlich zu *eröffnen.*[147] Mit der Eröffnung des Einspracheentscheides beginnt die dreissigtägige Frist zur Beschwerdeerhebung durch die von der Verfügung Betroffenen[148] oder durch die Eidg. Steuerverwaltung[149] zu laufen.[150] Wird der Entscheid nicht durch Beschwerde angefochten, so wird er *materiell rechtskräftig,* d.h. sowohl für den Ersatzpflichtigen als auch für die Veranlagungsbehörde verbindlich und nur unter besonderen Voraussetzungen revidierbar.[151]

448. Eine Besonderheit des Militärpflichtersatzrechtes stellt das *Überspringen* des Einspracheverfahrens dar. Mit Zustimmung des Einsprechers und der anderen Antragsteller kann nämlich jede Einsprache zur Behandlung als Beschwerde an die Rekurskommission weitergeleitet werden.[152]

143 Zur *reformatio in peius* im Einspracheverfahren u.a. Blumenstein, System, 384; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 242; Känzig, Komm. zu Art. 105 Abs. 1 WStB 539 N 1.
144 Art. 36 Abs. 3 MPV.
145 Art. 30 Abs. 5 MPG.
146 Zur rechtlichen Bedeutung des *Einspracheentscheids* im allgemeinen statt vieler Blumenstein, System, 384 f.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 475 f.; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 241 f.; Känzig, Komm. zu Art. 105 WStB 540 N 2–4; Masshardt, Komm. zu Art. 105 WStB 341 f., sowie die Kritik am Einspracheverfahren von Weidmann, Steuerveranlagungsverfahren, 121 ff.
147 Art. 30 Abs. 4 MPG.
148 Vgl. dazu Art. 38 Abs. 1 Buchst. a MPV sowie hinten N 453.
149 Art. 38 Abs. 1 Buchst. b MPV.
150 Art. 31 Abs. 1 MPG.
151 Zum Berichtigungsverfahren hinten N 502.
152 Art. 37 MPV.

§ 18 Das Beschwerdeverfahren

I. Aufgabe des Beschwerdeverfahrens[153]

449. Das Beschwerdeverfahren dient der Beurteilung von Verfügungen der Veranlagungsbehörden durch eine von der Verwaltung unabhängige Ersatzabgabejustizbehörde.[154] Diese legt nicht wie die Veranlagungsbehörde verwaltungsmässig Bestand und Umfang einer Ersatzabgabeforderung fest, sondern prüft aufgrund eines *prozessmässig* festgestellten Tatbestandes, inwieweit die Ersatzabgabe nach dem Gesetz geschuldet ist.[155] Währenddem bei der Ersatzabgabeveranlagung verwaltungsmässig verfügt wird[156], wird im Beschwerdeverfahren urteilsmässig Recht gesprochen.[157] Dabei stehen sich nicht wie im Veranlagungs- und Einspracheverfahren Staatsorgan und "Bürger" gegenüber, sondern gleichberechtigte Verfahrens- bzw. Prozessparteien.[158]

450. Das Militärpflichtersatzrecht sieht einen Zwei-Instanzenzug vor: Die Verfügungen der kantonalen Veranlagungsbehörden können in erster Instanz mit *Beschwerde* bei der kantonalen Rekurskommission angefochten werden.[159] Gegen den Entscheid der Rekursbehörde steht die *Verwaltungsgerichtsbeschwerde* an das Bundesgericht offen.[160]

II. Die Beschwerde an die kantonale Rekurskommission

A. Allgemeines

451. Die Beschwerde des Art. 31 Abs. 1 MPG stellt ein ordentliches Rechtsmittel dar[161], mit dem eine Verfügung der Veranlagungsbehörden vor die zuständige

153 Vgl. dazu Blumenstein, System, 346 f. und 408; ders., Schweiz. Steuerrecht, 600 f.; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 243; Känzig, Komm. zu Art. 106 WStB 542 N 1.

154 Vgl. dazu die allg. Ausführungen von Höhn, Steuerrecht, 319 N 32; Blumenstein, System, 408.

155 Der Unterschied zwischen der *verwaltungsmässigen* und der *urteilsmässigen* Feststellung einer Abgabeforderung besteht in der rechtlichen Wirkung dieser Entscheidungen. Währenddem der durch die Justizbehörde endgültig vorgenommenen Feststellung der Abgabeforderung unbedingte Rechtskraft und Vollstreckbarkeit zukommt, ist diese bei der Veranlagung dadurch bedingt, dass keiner der am Forderungsverhältnis Beteiligten die justizmässige Entscheidung über den Forderungsanspruch verlangt. Vgl. dazu u.a. Blumenstein, System, 353 f., 408; Weidmann, Steuerveranlagungsverfahren, 46 ff.

156 Vorne N 402.

157 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 408; Känzig, Komm. zu Art. 106 WStB 542 N 1.

158 Vgl. die allg. Ausführungen bei Känzig, Komm. zu Art. 106 WStB 542 N 1 mit Verweisungen.

159 Art. 31 Abs. 1 MPG.

160 Art. 31 Abs. 3 MPG sowie Art. 42 MPV.

161 Zur Definition des *ordentlichen* Rechtsmittels im Verwaltungsverfahren statt vieler Gygi, Verwaltungsverfahren, 15 ff.; Giacometti, Allg. Lehren, 476 ff.; Schwarzenbach, 162 ff.

Justizbehörde gebracht wird.[162] Sie bewirkt, dass die Beschwerdeinstanz die strittige Verfügung "unter dem Gesichtspunkte der geltenden Rechtsvorschriften überprüft und gestützt hierauf durch eine urteilsmässige Entscheidung bestätigt, aufhebt oder abändert."[163] Die Beschwerde hat in diesem Sinne *Devolutiveffekt* und es kommt ihr aufschiebende Wirkung zu (Suspensiveffekt).[164]

B. Die Beschwerde

1. Die anfechtbaren Verfügungen

452. Mit der Beschwerde an die kantonale Rekurskommission können alle Einspracheentscheide sowie, im Falle des Überspringens des Einspracheverfahrens[165], auch die übrigen Verfügungen der Veranlagungsbehörden angefochten werden.[166] Neben den Einspracheentscheidungen kommen demnach auch die Veranlagungsverfügungen[167], die Verfügungen über Ersatzbefreiung oder -ermässigung[168] sowie die Bussenverfügungen, die die Veranlagungsbehörden im Veranlagungs- oder im Einspracheverfahren getroffen haben[169], als Beschwerdegegenstand in Betracht.

2. Die Beschwerdelegitimation

453. Zur Beschwerde ist gemäss Art. 38 Abs. 1 Buchst. a MPV legitimiert, "wer durch die Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat."[170] Das Beschwerderecht steht somit sowohl dem *Ersatzpflichtigen*, seinem *Vertreter*[171] und, im Falle des Todes des Ersatzpflichti-

162 Höhn, Steuerrecht, 319 N 32.
163 Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, 345; ders., System, 425/26.
164 Vgl. dazu Blumenstein, System, 426 und 428.
165 Art. 37 MPV sowie vorne N 442.
166 Art. 31 Abs. 1 MPG.
167 Vorne N 432.
168 Vorne N 434.
169 Art. 43 MPG.
170 Diese Formulierung der Beschwerdelegitimation hat ihren Niederschlag auch in Art. 48 Buchst. a des BG über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwG) (AS 1969, 737; SR 172.021) gefunden. Sie findet deshalb regelmässig auch auf das Beschwerdeverfahren z.B. im Zollwesen (Art. 109 Abs. 3 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925; AS 42, 287 und BS 6, 465; in der Fassung von Ziff. 1 des BG vom 6. Oktober 1972, in Kraft seit 1. Juni 1973, AS 1973, 644, 650 und BBl 1972 II 228) Anwendung.
171 Die Vertreter des Ersatzpflichtigen können *gesetzliche* und *vertragliche* Vertreter sein. Als gesetzliche Vertreter sind jene Vertreter zu verstehen, welche kraft Gesetzes anstelle des handlungsunfähigen Ersatzpflichtigen handeln. Es sind dies die *Inhaber der elterlichen Gewalt* (Art. 273 ff. ZGB) sowie der *Vormund* (Art. 379/80 ZGB) und die *Vormund-*

gen, den *Erben*[172] als auch im Sinne einer Besonderheit des Miltiärpflichtersatzrechtes den *solidarisch mithaftenden Eltern* des Ersatzpflichtigen[173] zu. Für diese Rechtssubjekte erscheint die Einräumung der Parteifähigkeit[174] im Beschwerdeverfahren, die das Wesen der Beschwerdelegitimation ausmacht[175], ohne weiteres geboten, zumal sie durch die Verfügung unmittelbar parteimässig betroffen werden. Art. 38 Abs. 1 Buchst. b MPV erteilt nun aber auch der *Eidg. Steuerverwaltung* die Legitimation zur Beschwerdeerhebung, womit auch ihr im Verfahren als Vertreter des Staates Parteistellung zukommt.[176]

454. Die Tatsache, dass sowohl der durch die Verfügung Betroffene als auch der Staat zur Beschwerdeerhebung legitimiert sind, wirkt sich verfahrensrechtlich auch nach der *passiven* Seite hin aus.[177] Erhebt der Beschwerdeberechtigte die Beschwerde, so ist der Staat passiv legitimiert; führt der Staat Beschwerde, so erhält der Beschwerdeberechtigte im Beschwerdeverfahren Parteistellung.[178] Das Beschwerdeverfahren äussert sich daher stets als ein *zweiseitiges Parteienverfahren,* in dem sich Betroffene und Behörden gegenüberstehen.[179]

455. Die Bestimmungen des Art. 39 Abs. 2 MPV, wonach den vom Einspracheentscheid unmittelbar Betroffenen, der kantonalen Militärpflichtersatzverwaltung und der Eidg. Steuerverwaltung Gelegenheit zu geben ist, am Verfahren teilzunehmen und Anträge zu stellen, sind Ausfluss dieser *Passivlegitimation von Betroffenen und Behörden.* Dabei ist zu bemerken, dass der kantonalen Militärpflichtersatzver-

schaftsbehörde (Art. 360 ff. ZGB). Ihnen kommt im Beschwerdeverfahren Parteistellung zu, weshalb sie selbständig rechtsgültig mit den urteilenden Behörden und der Gegenpartei in Beziehung treten können (Blumenstein, System, 414). Der Ersatzpflichtige kann nun aber auch freiwillig einen vertraglichen Vertreter mit der Beschwerdeführung beauftragen. Diese Art der Vertretung beruht auf einem privatrechtlichen Auftragsverhältnis (Art. 394 ff. OR) sowie regelmässig auch auf einer vom kantonalen Recht umschriebenen Vertretungsbefugnis (Anwaltschaft) (Blumenstein, System, 415). Der vertragliche Vertreter muss auf Verlangen eine Vollmacht des Ersatzpflichtigen vorweisen können. Besitzt er eine solche, wird der vertretene Ersatzpflichtige durch die prozessualen Handlungen berechtigt und verpflichtet. Vgl. dazu die Ausführungen von Blumenstein, System, 414/15; Känzig, Komm. zu Art. 100 WStB 533/34 N 1–4; Masshardt, Komm. zu Art. 100 WStB 338, sowie die allg. Ausführungen von Gygi, Verwaltungsverfahren, 92/93; Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 346 N 15–20.

172 Art. 6 Abs. 1 MPG sowie vorne N 252 ff.

173 Art. 6 Abs. 2 MPG sowie vorne N 260 ff.

174 Parteifähig ist, wer rechtsfähig und handlungsfähig ist. Vgl. dazu statt vieler Blumenstein, System, 412 ff.; Känzig, Komm. zu Art. 112 WStB 562 N 9; Gygi, Verwaltungsverfahren, 92 mit Verweisungen, sowie Jeger, 193.

175 Die Beschwerdelegitimation setzt die Parteifähigkeit sowie die Prozessfähigkeit voraus. Die *Parteifähigkeit* bezeichnet die prozessuale Rechtsfähigkeit. Sie steht jedem zu, der rechtsfähig ist. Die *Prozessfähigkeit* ist die prozessuale Handlungsfähigkeit. Prozessfähig ist mithin, wer handlungsfähig ist. Vgl. dazu vor allem Gygi, Verwaltungsverfahren, 92 mit Verweisungen; Blumenstein, System, 412 ff.

176 Art. 38 Abs. 1 Buchst. b MPV in Verbindung mit Art. 10 Buchst. b MPV. Vorne N 360.

177 Vgl. dazu Blumenstein, System, 425; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 243 f.; Känzig, Komm. zu Art. 108 WStB 549 N 1.

178 Blumenstein, System, 425.

179 Blumenstein, System, 412 ff.

waltung im Gegensatz zur Eidg. Steuerverwaltung als Vertreter des Staates im Beschwerdeverfahren wohl Passivlegitimation, jedoch mangels bundesrechtlicher Ermächtigung keine Aktivlegitimation zukommt.

3. Die Beschwerdebehörde

456. Die Beurteilung der Beschwerde obliegt der Rekurskommission des Kantons, dessen Veranlagungsbehörden die angefochtene Einspracheentscheidung oder -verfügung getroffen haben.[180]

C. Das Verfahren

457. Die Beurteilung der Beschwerde erfolgt in einem nach prozessrechtlichen Grundsätzen geführten Verfahren.[181] Dieses lässt sich aufgrund der vorzunehmenden Prozesshandlungen in das Einleitungs-, das Untersuchungs- und das Entscheidungsverfahren gliedern.[182]

1. Das Einleitungsverfahren

458. Im Einleitungsverfahren sollen die Beschwerdebehörden von den Parteien über die angefochtene Verfügung in Kenntnis gesetzt und über die von den Parteien für die prozessmässige Überprüfung als wesentlich erachteten Grundlagen unterrichtet werden. Dies geschieht durch Einreichung der Beschwerdeschrift und die Vernehmlassung.[183]

180 Zur Organisation der Rekurskommission vorne N 375/76.
181 Vgl. dazu Blumenstein, System, 426 ff.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 604 ff.
182 Blumenstein, System, 426.
183 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 426 f.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 607 ff.

a) Die Beschwerdeeinreichung

aa) Beschwerdeschrift

459. Die äussere Veranlassung zum Einleitungsverfahren bildet die Einreichung der *Beschwerdeschrift*[184], wodurch die Rekursbehörde zur Urteilsfällung über die angefochtene Verfügung angerufen wird.[185] Die Beschwerdeschrift hat den Beschwerdeantrag, dessen Begründung und die Beweismittelangaben zu enthalten.[186] Sie ist handschriftlich zu unterzeichnen und es sind ihr nach Möglichkeit die Beweismittel beizulegen. Entspricht die Beschwerde diesen Anforderungen nicht, so ist sie dem Einreichenden unter Ansetzung einer kurzen Frist zur Verbesserung zurückzugeben.[187]

bb) Beschwerdefrist

460. Die Beschwerde ist *binnen 30 Tagen* seit der Eröffnung des anzufechtenden Entscheides oder der Verfügung bei der kantonalen Rekurskommission einzureichen.[188] Gemäss Art. 19 Abs. 1 MPV wird der Tag, an dem die Frist zu laufen beginnt, bei der Berechnung nicht mitgezählt. Die Beschwerdefrist beginnt somit mit dem auf die Eröffnung der strittigen Verfügung folgenden Tag. Sie gilt als eingehalten, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag bei der zuständigen Rekurskommission eingereicht oder zu deren Händen der schweizerischen Post oder einer schweizerischen Vertretung übergeben wurde.[189] Gelangt die Beschwerde rechtzeitig an eine unzuständige Stelle, so gilt die Frist als gewahrt.[190]

461. Die Beschwerdefrist ist eine gesetzliche Frist und kann somit nicht verlängert werden.[191] Nach unbenutztem Ablauf der Beschwerdefrist erwächst der Einspracheentscheid in Rechtskraft und das Beschwerderecht ist verwirkt.[192]

184 Zur Beschwerdeschrift vgl. die allg. Ausführungen bei Blumenstein, System, 427/28; Bosshardt, 276 f., sowie vor allem Gygi, Verwaltungsverfahren, 70 ff.
185 Blumenstein, System, 426.
186 Die Bestimmungen über die Einreichung der Einsprache finden sinngemäss Anwendung. Art. 31 Abs. 1 MPG in Verbindung mit Art. 30 Abs. 2–4 MPG sowie Art. 17 Abs. 2 MPV. Vgl. auch vorne N 436–N 441.
187 Art. 17 Abs. 2 MPV.
188 Art. 31 Abs. 1 MPG.
189 Art. 20 Abs. 1 MPV.
190 Art. 20 Abs. 2 MPV.
191 Art. 21 Abs. 1 MPV; zur Wiederherstellung versäumter Fristen Art. 21 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 23 MPV sowie vorne N 440.
192 Art. 31 Abs. 1 MPG.

cc) Eintritt der Rechtshängigkeit

462. Die Wirkung der fristgerechten Beschwerdeeinreichung besteht im *Eintritt der Rechtshängigkeit* der Beschwerde.[193] Diese begründet die Verpflichtung der Rekursbehörde, auf den Beschwerdefall einzutreten, und hat für alle durch den angefochtenen Einspracheentscheid Betroffenen aufschiebende Wirkung.[194]

b) Die Vernehmlassung

463. Eine unmittelbare Folge der Rechtshängigkeit ist die Eröffnung der Vernehmlassung.[195] Erweist sich die Beschwerde nicht als offensichtlich unzulässig oder unbegründet, so wird gemäss Art. 39 Abs. 2 MPV den von der Einspracheentscheidung unmittelbar Betroffenen, der zuständigen Militärpflichtersatzverwaltung und der Eidg. Steuerverwaltung Gelegenheit gegeben, am Beschwerdeverfahren teilzunehmen und Anträge zu stellen. Gleichzeitig werden die vollständigen Vorakten beigezogen.[196] Ein eigentlicher Schriftenwechsel (Replik, Duplik), wie ihn der Wehrsteuerbeschluss kennt[197], ist im Militärpflichtersatzrecht nicht vorgesehen.[198]

464. Das Beschwerdeverfahren ist trotz Rückzugs der Beschwerde weiterzuführen, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der angefochtene Entscheid dem Gesetz nicht entspricht oder wenn ein unmittelbar Betroffener, die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung oder die Eidg. Steuerverwaltung Anträge gestellt haben und diese aufrechterhalten.[199]

c) Das Wiedererwägungsverfahren[200]

465. Eine Besonderheit des Militärpflichtersatzrechtes stellt das Wiedererwägungsverfahren dar. Dieses Zurückkommen der kantonalen Militärpflichtersatzverwaltung auf den angefochtenen Einspracheentscheid ist gemäss Art. 40 Abs. 1 MPV bis zu deren Vernehmlassung im Beschwerdeverfahren gegeben.

193 Blumenstein, System, 428.
194 Vgl. dazu die allg. Ausführungen bei Bosshardt, 279; Blumenstein, System, 426 ff.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 600 ff.; Kirchhofer, 63 f.; Gygi, Verwaltungsverfahren, 126 ff.
195 Blumenstein, System, 428.
196 Art. 39 Abs. 2 MPV.
197 Art. 108 WStB. Vgl. dazu auch Känzig, Komm. zu Art. 108 WStB 548 ff. N 1–4; Masshardt, Komm. zu Art. 108 WStB 349; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 248 f.
198 Denkbar wäre ein Antrag der aufgrund von Art. 39 Abs. 2 MPV angerufenen Gegenpartei in Form einer Beschwerdeantwort.
199 Art. 39 Abs. 3 MPV.
200 Zum Rechtsbehelf der Wiedererwägung vgl. Gygi, Verwaltungsverfahren, 110 f.

466. Trifft die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung aufgrund der Wiedererwägung einen neuen Entscheid, so bringt sie ihn der Rekurskommission zur Kenntnis.[201] Diese setzt die Behandlung der Beschwerde fort, soweit sie durch den neuen Entscheid nicht gegenstandslos geworden ist.[202] Beruht der neue Entscheid auf einem erheblich veränderten Sachverhalt oder schafft dieser eine erheblich veränderte Rechtslage, so kann über denselben die Vernehmlassung durchgeführt werden.[203]

2. Das Untersuchungsverfahren

467. Das Untersuchungsverfahren dient der Ermittlung der für die Beschwerdeentscheidung erforderlichen Grundlagen und besteht vor allem im Sammeln von Tatsachenmaterialien.[204] Es wird wie das Einschätzungs- bzw. Einspracheverfahren von der *Offizialmaxime* beherrscht.[205] Dies bedeutet, dass die Rekurskommission als Untersuchungsorgan[206] die angefochtene Verfügung sowohl nach ihrer tatsächlichen als auch nach ihrer rechtlichen Seite hin zu überprüfen[207] und von Amtes wegen alle Untersuchungsmassnahmen anzuordnen hat, die für eine genaue Abklärung des ihr zur Überprüfung unterbreiteten Sachverhaltes und für eine richtige Anwendung der ersatzabgaberechtlichen Vorschriften notwendig oder nützlich erscheinen.[208] Der kantonalen Rekurskommission sowie ihren damit im einzelnen betrauten Mitgliedern stehen zu diesem Zweck alle Untersuchungsbefugnisse zur Verfügung, die die Veranlagungsbehörden im Einschätzungs- bzw. Einspracheverfahren haben.[209] Sie können den Ersatzpflichtigen mündlich einvernehmen[210], die Prüfung der Buchhaltung und den Augenschein vornehmen[211] sowie zusätzliche Beweismittel, Auskünfte und Gutachten von Sachverständigen einholen.[212]

201 Art. 40 Abs. 2 MPV.
202 Art. 40 Abs. 3 MPV.
203 Art. 39 Abs. 2 MPV findet sinngemäss Anwendung; vgl. auch vorne N 463/64.
204 Vgl. Blumenstein, System, 429.
205 Vgl. dazu Känzig, Komm. zu Art. 109 WStB 552 N 3 und dort zit. Entsch.; Masshardt, Komm. zu Art. 109 WStB 350 mit Verweisungen, sowie vorne N 442 und N 445.
206 Die Durchführung der Untersuchung ist im Unterschied zum Untersuchungsverfahren bei der Veranlagung stets Angelegenheit der urteilenden Rekursbehörde. Allerdings steht ihr das Recht zu, hiermit einzelne ihrer Mitglieder zu betrauen (Art. 39 Abs. 1 Satz 2 MPV). Vgl. zur Delegation von Untersuchungsbefugnissen z.B. Känzig, Komm. zu Art. 109 WStB 552 f. N 4 und dort zit. Entsch.
207 Känzig, Komm. zu Art. 109 WStB 551 N 1; Masshardt, Komm. zu Art. 109 WStB 350.
208 Känzig, Komm. zu Art. 109 WStB 551 N 1 und dort zit. BGr. vom 30. Juli 1938, Archiv 7, 175; vom 26. Oktober 1939, Archiv 9, 86; vom 19. November 1943, Archiv 12, 389, sowie Archiv 17, 336; Archiv 31, 198 und 205; Archiv 35, 466.
209 Vgl. dazu Art. 39 Abs. 1 MPV sowie vorne N 442.
210 Art. 29 Abs. 1 MPV.
211 Art. 30 Abs. 1 und 2 MPV.
212 Art. 30 Abs. 3 MPV.

468. Die Rekurskommission untersucht vorerst die *formellrechtliche* Zuständigkeit der Beschwerde, d.h. sie prüft ihre örtliche und sachliche Zuständigkeit[213], die Beschwerdelegitimation der Parteien[214], die Rechtzeitigkeit und Formrichtigkeit der Beschwerde[215]. Tritt sie auf die Beschwerde ein, so überprüft sie die Anträge der Parteien sowie die für deren Begründung vorgebrachten Tatsachen und angegebenen Beweismittel. Dabei wird sie bestrebt sein, mit den geeigneten Untersuchungs- und Beweismassnahmen eine umfassende Klärung des ersatzabgaberechtlich massgebenden Sachverhaltes zu erreichen.[216]

3. Das Entscheidungsverfahren

Aufgrund der Ergebnisse des Untersuchungsverfahrens trifft die kantonale Rekurskommission einen Entscheid[217], welcher entweder auf Nichteintreten oder auf materielle Beurteilung der Beschwerde lautet.[218]

a) Der Nichteintretensentscheid

469. Ein Nichteintretensentscheid wird getroffen, wenn die Rekurskommission es wegen mangelnder formellrechtlicher Zuständigkeit (mangelnde Zuständigkeit der Rekursbehörde, fehlende Prozessfähigkeit der Parteien, Versäumung der Beschwerdefrist und dergleichen) ablehnt, sich mit derselben materiell zu befassen.[219]

b) Der materielle Beschwerdeentscheid

470. Ein materieller Beschwerdeentscheid ist jedes Urteil der Rekurskommission, in dem die Beschwerde in bezug auf ihren Inhalt geprüft und entschieden wird.[220] Die Rekurskommission trifft diesen Entscheid aufgrund der Ergebnisse ihrer Unter-

213 Vgl. dazu vorne N 376 f.
214 Vgl. dazu vorne N 452 f.
215 Vorne N 459.
216 Vgl. z.B. Känzig, Komm. zu Art. 109 WStB 551 N 2.
217 Art. 41 Abs. 1 MPV.
218 Blumenstein, System, 429, sowie Jeger, 203.
219 Vgl. dazu Blumenstein, System, 329 f.; Känzig, Komm. zu Art. 111 WStB 554 N 2.
220 Vgl. z.B. Känzig, Komm. zu Art. 111 WStB 555 N 3; Blumenstein, System, 430, sowie Jeger, 204.

suchung, ohne an die gestellten Anträge gebunden zu sein.[221] Ihre Entscheidung kann deshalb auch zuungunsten der Betroffenen erfolgen.[222]

D. Der Beschwerdeentscheid

471. Die kantonale Rekurskommission hat ihren Entscheid sowohl den von der angefochtenen Verfügung Betroffenen als auch der kantonalen Militärpflichtersatzverwaltung und der Eidg. Steuerverwaltung schriftlich mitzuteilen.[223] Der Beschwerdeentscheid muss dabei die Zusammenfassung des erheblichen Sachverhalts, die Begründung (Erwägung) sowie die Entscheidungsformel (Dispositiv) enthalten.[224] Er ist ebenso mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen, aus der hervorgeht, dass der Beschwerdeentscheid innert 30 Tagen seit seiner Eröffnung beim Bundesgericht angefochten werden kann.[225]

E. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens

472. Im Gegensatz zum Einspracheverfahren ist das Beschwerdeverfahren nicht kostenfrei. Die amtlichen Kosten des Verfahrens sind der unterliegenden Partei aufzuerlegen, also entweder dem Ersatzpflichtigen bzw. seinem Vertreter oder dem durch die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung vertretenen Kanton und im Falle der Beschwerdeführung durch die Eidg. Steuerverwaltung dem Bund. Wird die Beschwerde teilweise geschützt, so werden die Kosten verhältnismässig geteilt.[226]

221 Art. 41 Abs. 1 MPV.
222 Art. 62 VwG.
223 Art. 18 Abs. 1 MPV in Verbindung mit Art. 12 MPV und Art. 34 Abs. 1 und Art. 61 Abs. 3 VwG.
224 Art. 61 Abs. 2 VwG.
225 Art. 18 Abs. 4 MPV in Verbindung mit Art. 35 Abs. 2 VwG.
226 Art. 31 Abs. 2 MPG; vgl. dazu auch BGE 90 I 305/06 = Praxis 54 (1965) Nr. 40, 136 ff.

III. Die Beschwerde an das Bundesgericht[227] *(Die eidgenössische Verwaltungsbeschwerde)*

A. Allgemeines

473. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Ersatzabgabeverfahren richtet sich insbesondere nach den Art. 97–115 des BG über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943/20. Dezember 1968.[228] Sinngemäss Anwendung finden auch die Vorschriften der Art. 94–96 OG, die das Verfahren bei der staatsrechtlichen Beschwerde regeln.

474. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde stellt ein ordentliches Rechtsmittel dar, mit der u.a. Beschwerdeentscheide der kantonalen Rekurskommissionen[229] sowie Sicherstellungsverfügungen der kantonalen Militärpflichtersatzverwaltungen[230] beim Bundesgericht angefochten werden können. Das Bundesgericht kann dabei den gesamten Sachverhalt frei überprüfen; es ist namentlich nicht an die Beschwerdebegehren und Beweisanträge gebunden.[231] Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat somit, wenn auch begrenzt, Devolutiveffekt.[232] Sie hat dagegen nur dann *aufschiebende Wirkung* (Suspensiveffekt), wenn sie gegen eine Entscheidung gerichtet ist, die zu einer Geldleistung verpflichtet oder wenn der Präsident der urteilenden Kammer sie von Amtes wegen oder auf Begehren einer Partei verfügt.[233]

B. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde

1. Die anfechtbaren Entscheide

475. Gegenstand der Verwaltungsgerichtsbeschwerde bilden in erster Linie die *Entscheidungen der kantonalen Rekurskommissionen.*[234] Als solche kommen

227 Die nachfolgende Darstellung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde beschränkt sich auf die gesetzlichen Bestimmungen. Umfassende Ausführungen finden sich zur ursprünglichen Fassung von Art. 97 ff. OG bei Mettler, Max, Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das BGr. in Steuersachen, (Diss. Zürich 1950), 47 ff.; Kirchhofer, E., Die Verwaltungsrechtspflege beim BGr., ZSR n.F. 49 (1930) 12 ff.; Birchmeier, 417 ff.; Känzig, Komm. zu Art. 112 WStB 559 ff. N 1–31; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 255 ff., sowie Jeger, 204 ff. Zur neuen Fassung von Art. 97 ff. OG: Blumenstein, System, 432 ff.; Gygi, Verwaltungsverfahren, 112 ff.; Masshardt, Komm. zu Art. 112 WStB 355 ff.

228 In der Fassung von Ziff. I des BG vom 20. Dezember 1968, in Kraft seit 1. Oktober 1969, (AS 1969, 767, 788; BBl 1965 II 1265); SR 173.110.

229 Art. 31 Abs. 3 MPG in Verbindung mit Art. 42 MPV.

230 Art. 36 Abs. 3 MPG in Verbindung mit Art. 58 Abs. 1 und 3 MPV.

231 Art. 114 Abs. 1 OG.

232 Vgl. dazu Kirchhofer, 13/14 und 65, zit. bei Känzig, Komm. zu Art. 112 WStB 559 N 1; Jeger, 215.

233 Art. 111 OG.

234 Art. 31 Abs. 3 MPG in Verbindung mit Art. 42 MPV.

sowohl die materiellen Beschwerdeentscheide[235] als auch die Nichteintretensentscheide[236] in Betracht. Nichteintretensentscheide sind namentlich dann anfechtbar, wenn behauptet wird, die Behörde wäre zu materiellen Prüfungen verpflichtet gewesen.[237] Beschwerdefähig sind aber auch das unrechtmässige Verweigern oder Verzögern einer Verfügung[238] sowie die Sicherstellungsverfügungen[239] im Sinne von Art. 36 MPG.

476. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist hingegen nicht gegeben gegen Verfügungen über Erlass oder Stundung geschuldeter Ersatzabgaben[240] sowie gegen die Aufforderung der Bezugsbehörden zur Abgabenzahlung.[241] Entscheide der Rekurskommission über Verfahrenskosten und Parteientschädigungen können nicht selbständig, sondern nur in Verbindung mit der Hauptsache durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochten werden.[242] Eine ausschliessliche Anfechtung jener Entscheide kann lediglich wegen Verletzung verfassungsmässiger Rechte mittels staatsrechtlicher Beschwerde erfolgen.[243] Dies gilt namentlich auch für die Fälle, in denen kantonale Vorschriften über den Militärpflichtersatz verletzt wurden.[244]

2. Die Beschwerdelegitimation

a) Die Aktivlegitimation

477. Zur Beschwerde *aktiv legitimiert* ist gemäss Art. 103 Buchst. a OG, wer durch den angefochtenen Entscheid berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat. Als Beschwerdeführer in Sachen Militärpflichtersatz kommen somit der *Ersatzpflichtige,* allenfalls *seine Erben*[245] und *mithaftenden Eltern*[246], aber auch die gesetzlichen und vertraglichen *Vertreter des*

235 Vorne N 470.
236 Vorne N 470.
237 BGr. vom 9. Juli 1936, Archiv 5, 376; Archiv 31, 205.
238 Art. 97 Abs. 2 OG.
239 Vgl. dazu hinten N 551 ff.
240 Art. 99 Buchst. g OG.
241 Vgl. z.B. BGr. vom 19. Dezember 1935, Archiv 5, 91.
242 Art. 101 Buchst. a OG sowie zum ursprünglichen Art. 97 Abs. 3 OG: Birchmeier, 420 und dort zit. BGE; BGr. vom 11. Juli 1946, Archiv 15, 147; BGr. vom 2. Dezember 1960, Archiv 30, 88.
243 BGr. vom 11. Juli 1946, Archiv 15, 147.
244 Z.B. in bezug auf die Zusammensetzung der Rekurskommission und den Ausstand ihrer Mitglieder; BGr. vom 21. Juni 1943, Archiv 12, 121; vom 16. Dezember 1960, Archiv 30, 128.
245 Vorne N 253.
246 Vorne N 258 f.

Ersatzpflichtigen[247] in Betracht. Ein "schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung" eines Beschwerdeentscheides kann auch der Kanton besitzen, der die Gegenstand der Beschwerde bildende Ersatzabgabe erhebt.[248] Es ist deshalb als Vertreter des Kantons regelmässig auch die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde zugelassen worden.

478. Im weiteren ist gemäss Art. 103 Buchst. b OG zur Beschwerde berechtigt "... das in der Sache zuständige Departement oder, soweit das Bundesrecht es vorsieht, die in der Sache zuständige Dienstabteilung der Bundesverwaltung gegen die Verfügung ... einer letzten kantonalen Instanz." Aufgrund dieser Bestimmung in Verbindung mit Art. 10 Buchst. b MPV ist auch die *Eidg. Steuerverwaltung* zur Anhebung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen Entscheidungen der kantonalen Rekurskommission in Sachen Militärpflichtersatz legitimiert.[249]

b) Die Passivlegitimation

479. Passiv legitimiert sind im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren[250]

- der *Ersatzpflichtige* bzw. dessen Vertreter, wenn die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung Beschwerde führt;
- die kantonale *Militärpflichtersatzverwaltung als Vertreter des Kantons,* der die Gegenstand der Beschwerde bildende Ersatzabgabe zu erheben hat, wenn der Entscheid der Rekurskommission vom Ersatzpflichtigen angefochten wird;
- der *Ersatzpflichtige* und der *Kanton,* wenn die Eidg. Steuerverwaltung Beschwerde erhebt.

3. Die Beschwerdegründe

480. Notwendige Voraussetzung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist das Vorliegen eines Beschwerdegrundes.[251] Ein solcher ist gemäss Art. 104 Buchst. a OG in erster Linie dann gegeben, wenn der Beschwerdeführer geltend macht, der angefochtene Entscheid beruhe auf einer *Verletzung des Bundesrechtes.* Als Bundes-

247 Die Beschwerdeführung unter Beizug eines vertraglichen Vertreters ist möglich (Art. 29 OG), sowie vorne N 453.

248 Ein "schützenswürdiges Interesse" des Kantons wurde namentlich in ersatzabgaberechtlichen Streitigkeiten über Verfahrenskosten u.dgl. angenommen. Vgl. dazu BGr. vom 30. Oktober 1964, Praxis 54 (1965) Nr. 40, 137 Erw. 6.

249 Vgl. auch vorne N 454.

250 Vgl. dazu die allg. Ausführungen von Gygi, Verwaltungsverfahren, 90/91 mit Verweisungen.

251 Blumenstein, System, 434.

recht ist neben dem BG über den Militärpflichtersatz in seiner heutigen Fassung[252] und der dazu erlassenen Vollziehungsverordnung (MPV)[253] jede von eidgenössischen Behörden erlassene Rechtsnorm zu betrachten, welche auf den Militärpflichtersatz Anwendung findet.[254] Das Bundesrecht gilt als verletzt, wenn ein in einer eidgenössischen Vorschrift ausdrücklich ausgesprochener oder aus derselben sich ergebender Rechtsgrundsatz nicht oder nicht richtig angewendet worden ist.[255]

481. Im weiteren kann als Beschwerdegrund geltend gemacht werden, dass durch den angefochtenen Entscheid eine *Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmissbrauch* vorliege, d.h. die Ersatzabgabe offensichtlich unrichtig eingeschätzt oder berechnet worden sei.[256]

482. Der in Art. 104 Buchst. b OG bezeichnete Beschwerdegrund der *unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts* ist nur dann zulässig, wenn die kantonale Rekurskommission den massgebenden Sachverhalt offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen ermittelt hat.[257] Demgegenüber ist der Beschwerdegrund der *Unangemessenheit* im Sinne von Art. 104 Buchst. c OG im Militärpflichtersatzverfahren vor Bundesgericht nicht gegeben.

C. Das Beschwerdeverfahren

483. Das Beschwerdeverfahren lässt sich aufgrund der Art. 106–114 OG in drei Stadien gliedern: die Beschwerdeeinreichung, das Instruktionsverfahren und das Entscheidungsverfahren.[258]

252 Als Ergänzung und Änderung des MPG sind namentlich das BG über den MPE der Auslandschweizer vom 14. Dezember 1973 (SR 661.0) sowie der BB über den MPE der Wehrpflichtigen im Landsturmalter vom 9. Oktober 1964 (SR 662) zu betrachten.

253 (AS 1972, 6); SR 661.1.

254 Zu diesen eidg. Vorschriften sind u.a. das Militärorganisationsgesetz (MO), der Wehrsteuerbeschluss (WStB) sowie massgebliche Staatsverträge zu zählen.

255 Vgl. dazu Blumenstein, System, 434; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 256.

256 Vgl. dazu Masshardt, 358 N 16 und dort zit. Entsch., sowie die Ausführungen über die Ermessenseinschätzungen vorne N 431.

257 Art. 104 Buchst. b OG in Verbindung mit Art. 105 OG. Vgl. dazu auch die Ausführungen im BBl 1965 II 1324 f. sowie bei Blumenstein, System, 434.

258 Vgl. dazu Blumenstein, System, 436 ff.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 371 f.; Känzig, Komm. zu Art. 112 WStB 564 N 14.

1. Die Beschwerdeeinreichung

a) Die Beschwerdefrist

484. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist gemäss Art. 106 Abs. 1 OG innert einer *Frist von 30 Tagen* seit Eröffnung des anfechtbaren Entscheides bzw. Verfügung *beim Bundesgericht* einzureichen.

485. Die Beschwerdefrist ist eine gesetzliche Frist mit Verwirkungsfolgen.[259] Nach ihrem Ablauf entfällt das Beschwerderecht und der Rekursentscheid erwächst in Rechtskraft.[260] Die Beschwerdefrist beginnt mit der Eröffnung der anfechtbaren Verfügung.[261] Die Fristberechnung, die Wiederherstellung gegen Versäumnis sowie der Stillstand der Frist werden durch Art. 32–35 OG[262] und das BG über den Fristenlauf an Samstagen vom 21. Juni 1963[263] geregelt.

486. Einreichungsstelle ist das Bundesgericht. Die bei einer unzuständigen Amtsstelle eingereichte Beschwerde ist von Amtes wegen dem Bundesgericht zu übermitteln.[264] Dabei gilt die Beschwerdefrist auch dann als gewahrt, wenn die Eingabe rechtzeitig an die unzuständige Behörde gelangte.[265] Ein im Ausland wohnender Ersatzpflichtiger kann unter Umständen die Beschwerde in gültiger Weise bei einer schweizerischen Vertretung im Ausland einreichen.[266]

b) Die Beschwerdeschrift[267]

487. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist dem Bundesgericht schriftlich in dreifacher Ausfertigung einzureichen.[268] Die Beschwerdeschrift hat gemäss Art. 108 Abs. 2 OG die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten. Der ange-

259 Vgl. statt vieler Gygi, Verwaltungsverfahren, 53; Masshardt, Komm. zu Art. 112 WStB 359, sowie Blumenstein, System, 437, welcher sie zusammen mit Känzig, Komm. zu Art. 112 WStB 565 N 18, "peremptorische Frist" nennt.

260 Art. 31 Abs. 3 MPG.

261 Art. 37 OG; vgl. auch BGE 97 I 332; ZBl. 72 (1971) 518. Bei fehlerhafter Eröffnung beginnt der Fristenlauf mit dem Zeitpunkt der Kenntnisnahme. Vgl. dazu BGE 96 I 691, 98 Ib 17 sowie die Ausführungen von Gygi, Verwaltungsverfahren, 54.

262 In der Fassung von Ziff. I des BG vom 20. Dezember 1968, in Kraft seit 1. Oktober 1969 (AS 1969, 767, 788; BBl 1965 II 1265).

263 (AS 1963, 819); SR 173.110.3.

264 Art. 107 Abs. 2 OG.

265 Art. 107 Abs. 1 OG.

266 BGr. vom 17. Februar 1956 (Archiv 25, 132), zit. bei Känzig, Komm. zu Art. 112 WStB 566 N 19; Masshardt, Komm. zu Art. 112 WStB 359.

267 Statt vieler Gygi, Verwaltungsverfahren, 70 ff.; Masshardt, Komm. zu Art. 112 WStB 360; Blumenstein, System, 437.

268 Art. 108 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 30 OG.

fochtene Entscheid und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat. Fehlen die Beilagen oder lässt die Begründung der Beschwerde die nötige Klarheit vermissen und stellt sich die Beschwerde nicht als offensichtlich unzulässig heraus, so ist dem Beschwerdeführer eine kurze Nachfrist zur Behebung des Mangels anzusetzen.[269]

2. Das Instruktionsverfahren[270]

488. Das Instruktionsverfahren beginnt mit dem Schriftenwechsel.[271] Erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht als offensichtlich unzulässig oder unbegründet, so bringt sie das Bundesgericht der Gegenpartei sowie der kantonalen Rekurskommission und der Eidg. Steuerverwaltung zur Kenntnis.[272] Gleichzeitig setzt das Bundesgericht die Frist zur Vernehmlassung an und fordert die Vorinstanz auf, innert dieser Frist die Vorakten einzusenden.[273] Ein zweiter Schriftenwechsel findet nur ausnahmsweise statt.[274] Sodann ordnet der Instruktionsrichter die zur Aufklärung des Sachverhaltes erforderliche Beweisaufnahme an. Er kann sie selbst vornehmen oder durch die zuständigen Bundes- oder Kantonsbehörden vornehmen lassen.[275] In der Würdigung dieser Beweise ist das Bundesgericht frei.[276]

3. Das Entscheidungsverfahren

489. Im Anschluss an das Instruktionsverfahren urteilt das Bundesgericht über die eingereichte Beschwerde.[277] Es kann dabei von sich aus oder auf Begehren des Beschwerdeführers prüfen, ob der angefochtene Entscheid auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhaltes beruht.[278] Ebenso steht es dem Bundesgericht frei, in seinem Urteil über die Rechtsbegehren der Parteien hinauszugehen und von der Begründung der Beschwerde abzuweichen.[279] Das Bundesgericht kann schliesslich gestützt auf die auch in diesem Verfahren herrschende

269 Art. 108 Abs. 3 OG.
270 Anstelle des Instruktionsverfahrens kann das *Vorprüfungsverfahren* treten. Dieses richtet sich nach Art. 109 OG.
271 Blumenstein, System, 437.
272 Art. 110 Abs. 1 OG.
273 Art. 110 Abs. 2 OG.
274 Art. 110 Abs. 3 OG. Vgl. auch Archiv 34, 159.
275 Art. 113 OG in Verbindung mit Art. 95 OG.
276 Art. 95 Abs. 2 OG.
277 Blumenstein, System, 438; Känzig, Komm. zu Art. 112 WStB 568 N 24.
278 Art. 105 Abs. 1 OG.
279 Art. 114 Abs. 1 OG.

Offizialmaxime im Sinne einer *reformatio in peius* eine Abänderung des angefochtenen Entscheides zuungunsten des Beschwerdeführers vornehmen.[280]

D. Der Beschwerdeentscheid

1. Die Arten des Entscheides

Der Beschwerdeentscheid erledigt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde entweder formell oder materiell.[281]

490. Das *formelle* Urteil ist ein Nichteintretensentscheid.[282] Dieses wird namentlich dann erlassen, wenn einschlägige Prozessvoraussetzungen fehlen.[283]

491. Das *materielle* Urteil lautet demgegenüber entweder auf Abweisung oder auf teilweise oder gänzliche Gutheissung der Beschwerde.[284] Bei der Abweisung der Beschwerde wird das Rechtsmittel der Verwaltungsgerichtsbeschwerde abgelehnt, nicht aber der angefochtene Entscheid bestätigt.[285] Demgegenüber hat die Gutheissung der Beschwerde die Aufhebung des angefochtenen Entscheides zur Folge.[286] Hebt das Bundesgericht den Entscheid bzw. die Verfügung auf, so trifft es selbst einen neuen Entscheid oder weist die Angelegenheit, falls der Tatbestand noch weiterer Abklärungen bedarf, an die Vorinstanz oder an die Behörde zurück, die in erster Instanz entschieden hat.[287]

2. Die Eröffnung des Entscheides

492. Der Entscheid des Bundesgerichts über die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird den Parteien ohne Verzug im Dispositiv schriftlich eröffnet.[288] Seine voll-

280 Vgl. dazu Blumenstein, System, 438, sowie Känzig, Komm. zu Art. 112 WStB 569 und dort zit. Entsch.
281 Vgl. Kirchhofer, 65.
282 Känzig, Komm. zu Art. 112 WStB 569 N 25 und dort zit. Entsch.; vgl. auch Kirchhofer, 64 f.; Birchmeier, 396/97.
283 In Betracht fallen u.a. mangelnde Legitimation des Beschwerdeführers, Versäumung der Beschwerdefrist, mangelnde Formerfordernis der Beschwerde u.dgl. Vgl. dazu Känzig, Komm. zu Art. 112 WStB 569 N 25; Birchmeier, 396/97.
284 Känzig, Komm. zu Art. 112 WStB 569 N 26.
285 Birchmeier, 446; Kirchhofer, 66, zit. bei Känzig, Komm. zu Art. 112 WStB 569 N 26.
286 Kirchhofer, 65/66.
287 Art. 114 Abs. 2 OG; vgl. auch Känzig, Komm. zu Art. 112 WStB 569/70 N 26 und dort zit. Entsch.
288 Art. 37 Abs. 1 OG.

ständige Ausfertigung wird den Parteien, der kantonalen Rekurskommission sowie der Eidg. Steuerverwaltung mitgeteilt.[289]

3. Die Gerichtskosten

493. Die Gerichtskosten werden in der Regel der vor Bundesgericht unterliegenden Partei auferlegt.[290] Hat keine Partei vollständig obsiegt oder durfte sich die unterliegende Partei in guten Treuen zur Prozessführung veranlasst sehen, so können die Kosten verhältnismässig auferlegt werden.[291] Mit dem Entscheid über die Streitsache selbst hat das Bundesgericht zu bestimmen, ob und in welchem Masse die Kosten der obsiegenden Partei von der unterliegenden zu ersetzen seien (Parteientschädigung).[292]

4. Die Wirkung des Entscheides

494. Der Entscheid des Bundesgerichts wird mit seiner Ausfällung *rechtskräftig*[293] und damit *vollziehbar*. Ordentliche Rechtsmittel gegen diesen Verwaltungsgerichtsentscheid sind der Natur der Sache nach ausgeschlossen.[294] Hingegen bestehen unter bestimmten Voraussetzungen die für alle bundesgerichtlichen Urteile vorgesehenen ausserordentlichen Rechtsmittel der *Revision* und der *Erläuterung*.[295] Bei Vorliegen eines gesetzlichen Revisionsgrundes im Sinne von Art. 136 ff. OG[296] hebt das Bundesgericht seine frühere Entscheidung auf und entscheidet aufs neue.[297] Ist der Rechtsspruch eines bundesgerichtlichen Entscheides unklar, unvollständig oder zweideutig, so nimmt das Bundesgericht auf schriftliches Gesuch einer Partei die Erläuterung oder Berichtigung vor.[298]

289 Art. 114 Abs. 4 OG in Verbindung mit Art. 37 Abs. 2 OG.
290 Art. 156 Abs. 1 OG.
291 Art. 156 Abs. 3 OG.
292 Art. 159 Abs. 1 OG; vgl. dazu auch Gygi, Verwaltungsverfahren, 166 mit Verweisungen.
293 Art. 38 OG. Die *formelle* Rechtskraft besteht darin, dass der Entscheid nicht weitergezogen werden kann. Die *materielle* Rechtskraft bedeutet die Bindung der Behörden an das Urteil. Vgl. dazu statt vieler Birchmeier, 49/50; Kirchhofer, 16; Jeger, 221; Kirchhofer, 67; Känzig, Komm. zu Art. 112 WStB 571 N 30, sowie Gygi, Verwaltungsverfahren, 162/63 und dort zit. Entsch.
294 Blumenstein, System, 439.
295 Vgl. dazu Känzig, Komm. zu Art. 112 WStB 572 N 31 und dort zit. Entsch.; Masshardt, Komm. zu Art. 112 WStB 362/63 mit Verweisungen.
296 In der Fassung von Ziff. I des BG vom 20. Dezember 1968, in Kraft seit 1. Oktober 1969 (AS 1969, 767, 788; BBl 1965 II 1265).
297 Art. 144 Abs. 1 OG.
298 Art. 145 Abs. 1 OG.

§ 19 Das Berichtigungsverfahren

Im Interesse der Rechtssicherheit kann grundsätzlich auf rechtskräftige Verfügungen und Entscheide der Behörden und Gerichte nicht mehr zurückgekommen werden.[299] Hievon kennt das Militärpflichtersatzrecht zwei Ausnahmen: die Revision und die Berichtigung.

I. Die Revision

A. Allgemeines

495. Die Revision gemäss Art. 43–45 MPV ist ein *ausserordentliches Rechtsmittel*[300], das sich gegen formell rechtskräftige Entscheide und Verfügungen der Veranlagungsbehörden oder Rekurskommissionen richtet. Es ermöglicht die Behebung ganz bestimmter Mängel und bezweckt die Wiederaufnahme und neue Behandlung eines durch rechtskräftige Verfügung abgeschlossenen Verfahrens sowie die Aufhebung des ursprünglichen Erlasses und neue Entscheidung.[301]

B. Die Revisionsgründe

496. Die Revision rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide setzt das Vorliegen bestimmter, eng umschriebener Gründe (Revisionsgründe) voraus. Diese liegen gemäss Art. 43 Abs. 1 MPV vor, wenn

- neue erhebliche Tatsachen oder Beweismittel vorgebracht werden[302];
- die Behörde aktenkundige erhebliche Tatsachen oder bestimmte Begehren übersehen hat[303];

299 Vgl. dazu statt vieler Blumenstein, System, 366 ff., 432; ders., Die Revision der Steuerveranlagung, Archiv 19, 145 ff.; ders., Die Abänderung rechtskräftig gewordener Militärpflichtersatzansprüche, VSA 3, 1 ff.; Känzig, Komm. zu Art. 126 WStB 601 ff. N 1 ff., sowie Imboden/Rhinow, I, 262 ff.

300 Vgl. z.B. Gygi, Verwaltungsverfahren, 119 f.; Birchmeier, 496 ff.

301 Vgl. dazu z.B. Birchmeier, 497 mit Verweisungen; Blumenstein, System, 366/67, 432.

302 Vgl. dazu Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 542 ff. N 23–29 mit Verweisungen; Känzig, Komm. zu Art. 126 WStB 604 N 8 und dort zit. Entsch.; Imboden/Rhinow, I, 263 und dort zit. Entsch., sowie als Bsp. BGE 86 I 173; 78 I 196; 76 I 5; Archiv 21, 421.

303 Vgl. dazu Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 539 f. N 11–13 mit Verweisungen; Känzig, Komm. zu Art. 126 WStB 604 N 8, sowie als Bsp. BGE 74 I 479; 72 I 301; 71 I 101; 56 I 191.

– die Behörde wesentliche Verfahrensgrundsätze, insbesondere das Recht auf Akteneinsicht oder auf rechtliches Gehör, verletzt hat.[304]

497. Diese Revisionsgründe finden auf alle Verfügungen über Ersatzbefreiung oder -ermässigung, Veranlagungs-, Einsprache- und Bussenverfügungen der Veranlagungsbehörde sowie auf alle Entscheide der kantonalen Rekurskommission Anwendung.[305] Sie besitzen dagegen keine Geltung für die Revision von Urteilen des Bundesgerichts. Diese richtet sich ausschliesslich nach den Bestimmungen von Art. 136 ff. OG.[306]

C. Das Revisionsverfahren

498. Die Veranlagungsbehörde oder Rekurskommission zieht eine Verfügung oder einen Entscheid *von Amtes wegen* oder *auf Begehren* eines Betroffenen in Revision.[307]

499. Wird ein *Revisionsbegehren* gestellt, so ist dieses bei der Behörde einzureichen, welches die Verfügung oder den Entscheid getroffen hat.[308] Das Begehren gilt als fristgerecht eingereicht, wenn es innert 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert 10 Jahren seit Eröffnung des revidierbaren Erlasses erfolgt.[309] Es hat die schriftliche Form zu wahren und den Revisionsgrund sowie die Rechtzeitigkeit des Revisionsbegehrens darzutun.[310]

500. Tritt die Behörde auf das Revisionsbegehren ein und erachtet sie es als begründet, so hebt sie die Verfügung oder den Entscheid auf und entscheidet neu.[311] Ist die Revisionsbehörde eine Verwaltungsbehörde, so kann ihr Entscheid über das Revisionsbegehren an die kantonale Rekurskommission weitergezogen werden.[312] Gegen deren Revisionsentscheid ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig.[313]

304 Vgl. dazu Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 540 f. N 15 mit Verweisungen; Känzig, Komm. zu Art. 126 WStB 604 N 8, sowie BGr. vom 10. Dezember 1948 (Archiv 17, 340); BGr. vom 31. Oktober 1952 (Archiv 21, 421); BGE 74 I 477; 75 I 305; 76 I 5.
305 Art. 43 Abs. 1 MPV.
306 Art. 43 Abs. 2 MPV.
307 Art. 43 Abs. 1 MPV.
308 Art. 44 MPV. Vgl. auch die analogen BGE zum Wehrsteuerbeschluss: BGr. vom 5. Oktober 1952 (Archiv 20, 246); BGr. vom 31. Oktober 1952 (Archiv 21, 421); BGr. vom 17. Februar 1956 (Archiv 25, 132), zit. bei Känzig, Komm. zu Art. 126 WStB 605 N 9.
309 Art. 44 MPV.
310 Art. 17 Abs. 2 MPV.
311 Art. 45 MPV.
312 BGr. vom 31. Oktober 1952 (Archiv 21, 421). Vgl. dazu vorne N 452.
313 BGr. vom 31. Oktober 1952 (Archiv 21, 421), zit. bei Känzig, Komm. zu Art. 126 WStB 605 N 9; vgl. dazu vorne N 475 f.

501. Führt ein Revisionsverfahren zu einer Herabsetzung der in der angefochtenen Verfügung oder Entscheidung festgesetzten Abgabeberechnungsfaktoren, so sind die zuviel bezahlten Ersatzabgabebeträge dem Ersatzabgabeschuldner zurückzuerstatten.[314]

II. Die Berichtigung[315]

502. Die Berichtigung rechtskräftiger Verfügungen der Veranlagungsbehörden und Entscheidungen der kantonalen Rekurskommissionen ist schliesslich für jene Fälle vorgesehen, in denen *Rechnungsfehler*[316] oder *Schreibversehen* unterlaufen sind.[317] Sie kann innert drei Jahren seit Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen von jener Behörde vorgenommen werden, welche den Fehler verursacht hat. Lässt sich der Anstand durch einfache Berichtigung nicht erledigen, so trifft die zuständige Behörde einen Entscheid, der mit Einsprache[318] und Beschwerde[319] angefochten werden kann.[320]

314 Vgl. dazu hinten N 563 ff.
315 Vgl. dazu die allg. Ausführungen von Gygi, Verwaltungsverfahren, 120 f.
316 BGE 82 I 20, 74 I 402, zit. bei Gygi, Verwaltungsverfahren, 201.
317 Art. 46 Abs. 1 MPV.
318 Vorne N 437 ff.
319 Vorne N 152 f.
320 Art. 46 Abs. 2 MPV.

3. Kapitel

Die Ersatzabgabevollstreckung

§ 20 Der Bezug der Ersatzabgabe

I. Grundsätzliches

503. Die durch die Veranlagung konkretisierte Ersatzabgabeforderung ist ihrem Wesen nach dazu bestimmt, "... wieder aus der Welt geschafft zu werden."[1] Sie soll ordentlicherweise durch Bezahlung der Ersatzabgabeschuld verwirklicht[2] oder ausnahmsweise durch Erlass oder Verjährung[3] zum Untergang gebracht werden.

504. Das Verfahren, welches die Entrichtung und die Eintreibung der Ersatzabgabeforderung zum Ziele hat, bezeichnen wir als *Ersatzabgabevollstreckung.*[4] Es lässt sich in den *Ersatzabgabebezug* und in die subsidiär anwendbare *Zwangsvollstreckung* unterteilen.[5]

II. Die Voraussetzungen des Abgabenbezuges

505. Der Abgabenbezug wird allgemein als "die verwaltungsmässige Einkassierung" der Abgabeforderung verstanden.[6] Er wird an bestimmte materielle und formelle Voraussetzungen geknüpft.

1 Vgl. Strickler, 12 f.
2 Vgl. dazu hinten N 510 ff.
3 Vgl. dazu hinten N 529 ff.
4 Jeger, 225.
5 Zum Begriff und der Unterteilung des Steuerbezuges vgl. u.a. Strickler, 12/13; Blumenstein, System, 447; ders., Schweiz. Steuerrecht, 663; Höhn, Steuerrecht, 322 N 46; Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 558 N 1 f.; Känzig, Komm. zu Art. 113 WStB 573 N 1.
6 Blumenstein, System, 447; ders., Schweiz. Steuerrecht, 623; vgl. auch Känzig, Komm. zu Art. 113 WStB 573 N 1.

A. Die materiellen Voraussetzungen

1. Der Bestand der Ersatzabgabeforderung

506. Der Ersatzabgabebezug setzt in erster Linie das Vorhandensein einer gesetzlich zustande gekommenen Ersatzabgabeforderung voraus.[7] Diese zeichnet sich namentlich durch ihre Subjekte und ihren objektiven Inhalt aus.[8]

a) *Subjekte* der Ersatzabgabeforderung sind einerseits das abgabeerhebende Gemeinwesen als Ersatzabgabegläubiger und anderseits die nach dem Gesetz haftenden Personen als Ersatzabgabeschuldner.[9]

Obschon der Militärpflichtersatz eine Ersatzabgabe des Bundes darstellt, wird dieser wie z.B. die Wehrsteuer gemäss Art. 18 Abs. 4 BV "für Rechnung des Bundes von den Kantonen erhoben."[10] *Ersatzabgabegläubiger* ist daher einzig der *Kanton*, in dessen Gebiet und durch dessen Organe die Ersatzabgabe veranlagt wird.[11] Ihm allein steht der Bezug und gegebenenfalls die rechtliche Vollstreckung der Ersatzabgabeforderung zu. Ein direkter Forderungsanspruch des Bundes gegenüber dem einzelnen Ersatzabgabeschuldner besteht nicht.[12]

Ersatzabgabeschuldner der Ersatzabgabeforderung ist in erster Linie der *Ersatzpflichtige*.[13] Stirbt dieser, so geht seine Schuldpflicht gemäss Art. 6 Abs. 1 MPG auf seine Rechtsnachfolger, die Erben über, welche als Ersatzabgabeschuldner solidarisch für die noch geschuldeten Ersatzabgaben haften.[14] Als Ersatzabgabeschuldner kommen schliesslich auch die Eltern des Ersatzpflichtigen in Betracht, die solidarisch mit dem Ersatzpflichtigen für die Ersatzabgabe von Jahren haften, in denen der Ersatzpflichtige ohne Barlohn im Geschäftsbetrieb des Vaters oder der Mutter mitarbeitet.[15]

b) *Der objektive Inhalt* der Ersatzabgabeforderung besteht vor allem in dem gesetzlich geschuldeten *Ersatzabgabebetrag*.[16] Dieser wird aufgrund der Ersatzabgabeberechnungsgrundlage und dem Ersatzabgabesatz berechnet[17] und in der Veranlagungsverfügung oder aber in einem Einsprache- bzw. Beschwerdeentscheid festgelegt.[18] Zur Ersatzabgabeforderung gehören schliesslich auch die Gebühren für Mahnungen und Verwarnungen[19] sowie sonstige Kosten und Bussen.

7 Vgl. dazu vorne N 177 f.
8 Blumenstein, System, 264 f.
9 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 264.
10 Vorne N 179.
11 Art. 47 Abs. 1 MPV. Vgl. auch vorne N 181.
12 Analog zu Blumenstein, System, 264.
13 Vorne N 188.
14 Vorne N 252 f.
15 Art. 6 Abs. 2 MPG sowie vorne N 258 f.
16 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 266, sowie vorne N 242 ff.
17 Vorne N 342.
18 Vorne N 432.
19 Vgl. dazu Art. 61 MPV sowie Art. 52 MPV. Art. 40 ff. MPG.

2. Die Fälligkeit der Ersatzabgabeforderung

507. Unmittelbare materielle Voraussetzung des Abgabenbezuges bildet die Fälligkeit der Ersatzabgabeforderung.[20] Sie ist wie im Zivilrecht der Zeitpunkt, in dem der Ersatzabgabegläubiger die Erfüllung einer entstandenen Abgabeforderung verlangen kann und der Ersatzabgabeschuldner leisten muss.[21] Vor Eintritt der Fälligkeit ist der Ersatzabgabeschuldner nicht zur Entrichtung der Abgabe verpflichtet und kann deshalb auch nicht in Verzug kommen.[22] Steht die Abgabeforderung nach Eintritt der Fälligkeit noch aus, so gerät der Abgabeschuldner in Verzug und es besteht, sofern die Forderung auch in Rechtskraft erwachsen ist, die Möglichkeit der Eintreibung.[23]

508. Die Fälligkeit der Ersatzabgabeforderung wird beim Militärpflichtersatz in der Veranlagungsverfügung oder im Einsprache- bzw. Beschwerdeentscheid von der zuständigen Behörde individuell festgelegt.[24] Einen generellen Fälligkeitstermin, wie er bei den periodischen Steuern Anwendung findet, kennt das Ersatzabgaberecht nicht.[25]

B. Die formellen Voraussetzungen

509. Der Ersatzabgabebezug bedarf schliesslich eines *Bezugstitels,* d.h. einer urkundlichen Feststellung der geschuldeten Ersatzabgabeforderung.[26] Dieser besteht beim Militärpflichtersatz in der behördlichen Beurkundung der erlassenen Veranlagungsverfügung oder, wenn gegen jene Einsprache oder Beschwerde erhoben wurde, im Einsprache- oder Beschwerdeentscheid.[27] Ein solcher Bezugstitel bezweckt neben der *Eröffnung* der vorgenommenen Einschätzung auch die *Benachrichtigung* des Ersatzabgabeschuldners über den zu entrichtenden Ersatzabgabebetrag (Zahlungsausweis) und die *Aufforderung* an denselben, seine Ersatzabgabe zu bezahlen (Zahlungsaufforderung).[28] Andererseits dient er den einziehenden Stellen als

20 Vgl. dazu Blumenstein, System, 269 f. sowie 447.
21 Statt vieler Blumenstein, System, 269 f. sowie 447; ders., Schweiz. Steuerrecht, 53 ff.; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 261/62.
22 Blumenstein, System, 451; Strickler, 78.
23 Blumenstein, System, 269/70.
24 Art. 32 MPG.
25 Zum allgemeinen Fälligkeitstermin bei der Wehrsteuer: Känzig, Komm. zu Art. 114 WStB 575 ff. N 1–4; Masshardt, Komm. zu Art. 114 WStB 365 mit Verweisungen, sowie die allg. Ausführungen von Blumenstein, System, 270.
26 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 448.
27 Die behördlich beurkundete Veranlagungsverfügung wird häufig auch als Taxationszettel, Steuertaxation, Bezugsschein bezeichnet. Vgl. dazu Blumenstein, System, 448; Strickler, 69 ff., sowie Jeger, 228.
28 Blumenstein, System, 448.

Grundlage für die Entgegennahme der Zahlungen.[29] Seine Zustellung an den Ersatzpflichtigen stellt daher eine unerlässliche Voraussetzung für die Entstehung eines staatlichen Anspruches auf Bezahlung des Militärpflichtersatzes dar.[30]

III. Die Entrichtung der Ersatzabgabe

510. Die Entrichtung, d.h. die Bezahlung der Ersatzabgabe, ist die ordentliche Form der *Erfüllung* der Ersatzabgabeschuld.[31]

A. Die Art der Entrichtung

1. Die Ersatzabgabe als Geldschuld

511. Die Ersatzabgabe stellt wie die übrigen Abgaben eine öffentlich-rechtliche Geldschuld dar.[32] Sie ist deshalb durch eine Geldleistung zu erfüllen, die, sofern das Gesetz hievon keine Ausnahme vorsieht, regelmässig in bar zu entrichten ist.[33]

512. Dieser Regelung folgend ist denn auch die Militärpflichtersatzabgabe ordentlicherweise in Form einer Geldleistung zu entrichten.[34] In der Praxis werden dabei die im Handelsverkehr üblichen Zahlungsmittel in Zahlung genommen, also ausser der Barzahlung auch die Überweisungen von Postcheck-[35] und Bankkonten sowie die Aushändigung von Checks.[36] Eine Verrechnung der Ersatzabgabeschuld mit allfälligen, dem Zahlungspflichtigen gegenüber dem Bund oder Kanton zustehenden Ansprüchen ist demgegenüber auch beim Militärpflichtersatz ausgeschlossen.[37]

513. Eine Eigentümlichkeit des Militärpflichtersatzrechtes stellt die in manchen kantonalen Vollziehungsverordnungen vorgesehene Bestimmung dar, wonach dem Ersatzpflichtigen, dem die Entrichtung der Ersatzabgabe erhebliche Mühe bereitet, – im Einvernehmen mit der Eidg. Steuerverwaltung – Gelegenheit geboten werden

29 Jeger, 228.
30 Vgl. dazu BGE 53 I 438 sowie AGVE Nr. 33 (1957) 138/39.
31 Jeger, 225.
32 Lienhart, 89; zum Geldcharakter der öffentlichen Abgaben statt vieler Blumenstein, System, 1; Fleiner, Institutionen, 419; Ruck, Verwaltungsrecht, 104; Strickler, 73, sowie vorne N 120 ff.
33 Strickler, 75.
34 Vgl. auch Lienhart, 89; Jeger, 225.
35 In der Regel wird der Veranlagungsverfügung bzw. der Ersatzabgabeberechnung ein entsprechender Posteinzahlungsschein beigelegt.
36 Nach Auskunft der EStV, Abt. MPE. Vgl. auch die Regelung bei der Wehrsteuer: Känzig, Komm. zu Art. 115 WStB 578 N 2.
37 Statt vieler Blumenstein, System, 451, sowie Jeger, 134.

kann, seine Ersatzabgabeschuld an Zahlungs Statt durch Arbeitsleistung, z.B. bei der Militärverwaltung, abzuverdienen.[38] Diese Sonderregelung vermag am grundsätzlichen Geldcharakter der Ersatzabgabe nichts zu ändern.[39] Primäres Zahlungsmittel des Militärpflichtersatzes bleibt die Geldleistung; die Arbeitsleistung an Zahlungs Statt stellt lediglich eine Zahlungserleichterung dar.[40] Der Ersatzpflichtige kann denn auch nicht zum "Abverdienen" seiner Ersatzabgabeschuld gezwungen werden.[41] Diese Art der Schuldentilgung ist stets von der Zustimmung des Ersatzpflichtigen abhängig zu machen[42], ansonsten sie nach der konstanten Praxis des Bundesgerichts gegen das Verbot des Schuldverhafts[43] im Sinne von Art. 59 Abs. 3 BV verstiesse.[44]

2. Die Währung der Geldleistung

514. Die Militärpflichtersatzabgabe ist gemäss Art. 50 Abs. 1 MPV in der Regel in der Währung zu bezahlen, in der sie veranlagt wurde. Die in der Schweiz wohnhaften Ersatzpflichtigen haben ihre Ersatzabgabeschuld daher regelmässig in Schweizer Franken zu entrichten.[45]

515. Die landesabwesenden Ersatzpflichtigen, deren Abgabe in der Währung ihres ausländischen Wohnsitzstaates berechnet wurde, haben demgegenüber ihre Ersatzabgabe in der Währung dieses Landes zu bezahlen. Dabei gelangt für die Umrech-

38 Vgl. dazu Art. 18 MPV-BE, 16 MPV-UR, 16 MPV-SZ, 16 MPV-NW, 17 MPV-BL, 15 MPV-SH, 14 MPV-AR, 12 MPV-SG, 16 MPV-AG, 16 MPV-TG.

39 Vgl. Strickler, 76 f.

40 Strickler, 75.

41 Zur Frage des "zwangsweisen Abverdienens" des Militärpflichtersatzes statt vieler Lienhart, 58 ff.; von Harling, 120 f.; Jeger, 226; Appenzeller, E., Der Schuldverhaft und seine Abschaffung, (Diss. Zürich 1923), 62 ff.

42 Lienhart, 59 und 89; Jeger, 226.

43 Aus dem Verbot des Schuldverhafts im Sinne von Art. 59 Abs. 3 BV ergibt sich, dass dem Gläubiger gegenüber nicht die *Person*, sondern nur das *Vermögen* des Schuldners haftet. Untersagt ist demnach jeder zwangsweise Freiheitsentzug zum Zwecke der Vollstreckung oder Tilgung einer Geldforderung, die nicht den Charakter einer echten Strafe hat. Unerheblich ist dabei, ob das Zwangsmittel zur Eintreibung zivilrechtlicher oder öffentlicher Schulden dient. So fallen unter das Verbot des Schuldverhafts auch die öffentlichen Abgaben (Steuern, Kausalabgaben und Gemengsteuern). Demgegenüber verstösst die Umwandlung einer als Strafe und nicht als Zwangsmittel auferlegten Busse in Haft oder die Haft wegen schuldhafter Nichtbezahlung geschuldeter Geldleistungen *nicht* gegen das Verbot des Schuldverhafts, wenn diese Strafcharakter haben. Vgl. dazu vor allem Appenzeller, E., Der Schuldverhaft und seine Abschaffung, (Diss. Zürich 1923), 40 ff.; Burckhardt, Komm. 564 ff., sowie die zum Schuldverhaft beim Militärpflichtersatz erlassenen BGE 5, 27 f. und 448 ff.; 14, 175; 22, 24.

44 Das in einigen Kantonen praktizierte "zwangsweise Abverdienen" wurde aufgrund mehrerer Entscheide des BGr. anlässlich des Erlasses des BG betr. die Ergänzung des BG vom 28. Juni 1878 über den Militärpflichtersatz vom 29. März 1901 (AS 18, 695) ausdrücklich untersagt. Vgl. dazu die Ausführungen im BBl 1898 II 572 f. sowie vorne N 48.

45 Vorne N 338/39.

nung der Kurs des der Zahlung vorangehenden Werktages (Mittel des Geld- und Briefkurses) zur Anwendung. Für Zahlungen nach Ablauf der Zahlungsfrist[46] wird der Kurs am Fälligkeitstag[47] zugrunde gelegt, wenn dieser einen höheren Betrag ergibt.[48] Ausnahmsweise kann die Bezahlung der Ersatzabgabe eines Landesabwesenden in Schweizerwährung erfolgen, wenn dieser in einem Dienstverhältnis zu einem Arbeitgeber in der Schweiz steht und vorwiegend in Schweizerfranken entlöhnt wird oder wenn dieser vor der Veranlagung erklärt, die Ersatzabgabe durch einen Vertreter in der Schweiz zahlen zu wollen.[49]

B. Die Form der Entrichtung

516. Die Militärpflichtersatzabgabe stellt wie die Mehrzahl der öffentlichen Abgaben eine *Bringschuld* dar.[50] Der Ersatzabgabeschuldner ist deshalb verpflichtet, auf eine an ihn persönlich gerichtete Zahlungsaufforderung hin[51] den geschuldeten Ersatzabgabebetrag bei der auf dem Bezugstitel bezeichneten Zahlungsstelle (Erfüllungsort)[52] abzuliefern.[53] Die Zahlung kann dabei in bar oder durch Überweisung auf das bezeichnete Postcheckkonto erfolgen.[54] Wird diese überwiesen, so gilt sie erst in jenem Zeitpunkt als vollzogen, in dem sie auf dem Konto der Zahlungsstelle gutgeschrieben wurde.[55]

C. Der Zeitpunkt der Entrichtung

517. Der Zeitpunkt der Entrichtung der Ersatzabgabe wird in erster Linie von der Fälligkeit der Ersatzabgabeforderung bestimmt.[56] Diese wird, wie bereits dargelegt wurde, in der Veranlagungsverfügung oder im Einsprache- bzw. Beschwerdeentscheid festgelegt.[57] Dem Fälligkeitstermin wird eine Zahlungsfrist, die gemäss Art. 32 MPG nicht weniger als 45 Tage betragen soll, vorangestellt, innerhalb wel-

46 Vgl. N 517.
47 Vorne N 507.
48 Art. 50 Abs. 2 MPV.
49 Vgl. dazu Art. 8 Abs. 1 MPV.
50 Vgl. dazu statt vieler Blumenstein, System, 450; ders., Schweiz. Steuerrecht, 625; Strickler, 77.
51 Vorne N 509.
52 Im Kanton Zürich z.B. hat die Zahlung auf das Postcheckkonto des Kreiskommandos zu erfolgen.
53 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 450.
54 Vgl. Strickler, 77 und dort zit. Bsp.
55 Strickler, 77.
56 Blumenstein, System, 451.
57 Vgl. dazu vorne N 508.

cher der Ersatzabgabeschuldner seine Abgabe ohne Verzugsfolgen entrichten kann. Nach unbenutztem Ablauf dieser Zahlungsfrist tritt die Fälligkeit ein[58] und die Ersatzabgabeforderung kann auf dem Wege der Zwangsvollstreckung[59] eingetrieben werden.[60]

D. Die Zahlungserleichterungen

518. Die fristgerechte Bezahlung der Militärpflichtersatzabgabe kann namentlich den Ersatzabgabeschuldner, der in engen wirtschaftlichen Verhältnissen lebt, in eine unzumutbare Lage versetzen. Das Gesetz sieht daher vor, dass dem Zahlungspflichtigen, für den die Bezahlung der Ersatzabgabe (inkl. Mahngebühren und Kosten) innert der vorgeschriebenen Zahlungsfrist mit einer erheblichen Härte verbunden wäre, auf schriftliches Gesuch hin Zahlungserleichterungen gewährt werden können.[61] Diese bestehen entweder in der Verlängerung der Zahlungsfrist (Stundung)[62] oder in der Bewilligung einer ratenweisen Abtragung des ausstehenden Ersatzabgabebetrages.[63] Die Stundung wird dabei häufig an Bedingungen und Auflagen (z.B. Sicherheitsleistungen) geknüpft.[64] Werden diese nicht erfüllt oder fallen sie nachträglich weg, so kann die Zahlungserleichterung widerrufen werden.[65]

519. Über das Begehren um Zahlungserleichterung entscheidet die zuständige Bezugsbehörde[66] oder die schweizerische Vertretung, wenn diese als einziehende Stelle mitwirkt.[67] Für das Verfahren finden die Bestimmungen über die Rechte und Pflichten im Veranlagungsverfahren sinngemäss Anwendung.[68]

58 Art. 32 MPG.
59 Vgl. dazu hinten N 536/37.
60 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 451.
61 Koebel, MPE, 7.
62 Über die Dauer der Fristverlängerung enthält das Militärpflichtersatzgesetz keine Angaben. Es ist deshalb der zuständigen Behörde anheimgestellt, diese festzulegen. Vgl. dazu die allg. Ausführungen von Strickler, 81 ff.
63 Art. 37 Abs. 1 MPG.
64 Vgl. dazu auch Känzig, Komm. zu Art. 123 WStB 594 N 1–3.
65 Art. 60 Abs. 4 MPV.
66 Vgl. dazu vorne N 380/81.
67 Art. 60 Abs. 1 MPV.
68 Art. 60 Abs. 4 MPV. Vgl. dazu vorne N 427.

IV. Das Bezugsverfahren[69]

Die Entrichtung der Ersatzabgabe erfolgt in einem formell geordneten Bezugsverfahren.[70] Dieses schliesst an das Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelverfahren an und zerfällt in verschiedene Stadien.[71]

A. Die Stadien des Bezugsverfahrens

1. Das Vorbereitungsverfahren

520. Im Vorbereitungsverfahren werden anhand der Ersatzregister[72] die *Bezugslisten* erstellt, in denen die Ersatzabgabeschuldner sowie die einzuziehenden Ersatzabgabeforderungen vermerkt werden.[73] Aufgrund dieser Bezugslisten werden in der Regel verbunden mit der Veranlagungsverfügung die *Zahlungsausweise* (Bezugsscheine) ausgestellt.[74]

2. Das Inkassoverfahren

521. Das Inkassoverfahren beginnt mit der *Zahlungsaufforderung*, d.h. mit dem Versand des Bezugsscheines an den Ersatzabgabeschuldner[75], in dem dieser aufgefordert wird, die Ersatzabgabe innert der vorgeschriebenen Zahlungsfrist[76] zu entrichten und das Dienstbüchlein zur Quittierung einzusenden.[77] Daran schliesst sich die *Entgegennahme* der Einzahlungen an.[78] Die einziehende Behörde[79] bescheinigt die Zahlung der Ersatzabgabe sowie etwaiger Gebühren handschriftlich im

69 Vgl. statt vieler Blumenstein, System 451 f.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 636 f.; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 264; Strickler, 87/88, sowie Jeger, 230/31.
70 Vgl. z.B. Strickler, 87.
71 Jeger, 230; vgl. auch Blumenstein, System, 452.
72 Vorne N 410.
73 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 452.
74 Vorne N 509.
75 Die Zustellung des Bezugsscheines ist eine unerlässliche Voraussetzung für die Entstehung eines staatlichen Anspruchs auf Bezahlung der MPE-Abgabe. Will der Staat einen solchen Anspruch geltend machen, so hat dieser den Nachweis zu leisten, dass er die Zustellung ordnungsgemäss durchgeführt hat. Vgl. dazu AGVE Nr. 33 (1957) 138/39 sowie BGE 53 I 438.
76 Vorne N 517.
77 Art. 51 Abs. 1 MPV. Im Kanton Wallis wird die Pflicht zur Einsendung des Dienstbüchleins ausdrücklich postuliert (Art. 16 MPV-VS).
78 Blumenstein, System, 452.
79 Vgl. zum Bezug durch die schweiz. Vertretung Art. 51 Abs. 3 und 4 MPV.

Dienstbüchlein und trägt sie auf der Registerkarte des Ersatzpflichtigen ein.[80] Für Kosten- und Bussenzahlungen erteilt sie eine besondere Quittung.[81]

3. Das Mahnverfahren[82]

522. Nach Ablauf der zur Entrichtung des Ersatzabgabebetrages eingeräumten Zahlungsfrist setzt das Mahnverfahren ein.[83] Dieses besteht in der Zustellung einer *ersten Mahnung* mit Ansetzung einer 15tägigen Frist zur Entrichtung der geschuldeten Ersatzabgabe.[84] Nach unbenutztem Ablauf dieser Nachfrist wird dem säumigen Ersatzpflichtigen eine *zweite Mahnung* zugestellt, in der er unter Hinweis auf die Folgen schuldhafter Nichtbezahlung der Ersatzabgabe[85] mit eingeschriebenem Brief *verwarnt*[86] und aufgefordert wird, innert 15 Tagen den ausstehenden Ersatzabgabebetrag zu bezahlen.[87] Wenn der Ersatzpflichtige selbst innert dieser 15tägigen Frist nach Empfang der Verwarnung weder die Ersatzabgabe bezahlt noch unter Nachweis unverschuldeter Zahlungsunfähigkeit den Erlass[88] oder eine Zahlungserleichterung begehrt, so beantragt die Bezugsbehörde[89] seine Überweisung an den Strafrichter[90] und leitet für die rechtskräftig festgelegte Ersatzabgabe die Betreibung ein.[91]

80 Ausführlicher dazu Nann, Beat, Das Dienstbüchlein, (Diss. Zürich 1958), 29 f.
81 Art. 51 Abs. 1 (Satz 2) MPV.
82 Vgl. dazu Jeger, 230; Strickler, 87.
83 Blumenstein, System, 452.
84 Art. 33 Abs. 1 (Satz 1) MPG.
85 Zu den Folgen schuldhafter Nichtbezahlung hinten N 559 f.
86 Art. 52 Abs. 3 MPV.
87 Art. 33 Abs. 1 (Satz 2) MPG. Landesabwesende werden von der schweizerischen Vertretung gemahnt und verwarnt.
88 Zum Begriff des Erlasses hinten N 529.
89 Bei den Landesabwesenden ist es die schweiz. Auslandvertretung, die diejenigen Ersatzpflichtigen, die trotz Verwarnung säumig sind, der MPEV des Heimatkantons meldet und die Überweisung an den Strafrichter beantragt (Art. 52 Abs. 2 MPV).
90 Art. 33 Abs. 3 MPG.
91 Art. 34 Abs. 1 MPG.

4. Das Abrechnungsverfahren

a) Die Abrechnung der kantonalen Behörden[92]

523. An das Mahnverfahren schliesst sich das Abrechnungsverfahren an.[93] Die kantonalen Bezugsbehörden[94] führen zu diesem Zweck über alle Ersatzabgaben, Gebühren, Kosten und Bussen, die bei ihnen eingehen oder ihnen gutgeschrieben werden, nach den Weisungen der kantonalen Militärpflichtersatzverwaltung ein *Kassajournal* im Doppel.[95] Sie übermitteln die Doppel der Journalblätter laufend vierteljährlich oder jährlich der Militärpflichtersatzverwaltung und überweisen gleichzeitig die Kassaeingänge auf deren Konto[96] oder auf das Konto der Staats- bzw. Landesbuchhaltung.[97] Über die nicht eingegangenen Beträge legen die Bezugsbehörden besondere *Ausstandsregister* an, die als Grundlage für die nachfolgende Zwangsvollstreckung dienen.[98]

524. Gegen Ende des Bezugsjahres erstellen die Bezugsbehörden zuhanden der Militärpflichtersatzverwaltung eine Abrechnung, in der die Eingänge rekapituliert und ergänzt werden. Die Militärpflichtersatzverwaltung prüft hierauf die Ausstände sowie die zu deren Einbringung getroffenen und noch zu treffenden Massnahmen.[99] Sie nimmt alsdann in der Regel bis zum 15. Januar die Schlussabrechnung vor, erstellt den "Generalausweis"[100] und veranlasst, dass die dem Kanton zustehende Bezugsprovision[101], ein allfälliger Kantonsanteil am Rohertrag der Ersatzabgabe sowie allfällige Kosten und Bussen[102] der in der kantonalen Vollzugsver-

92 Die Mannigfaltigkeit des kantonalen Abrechnungswesens zwingt uns, dasselbe schematisch darzustellen.

93 Blumenstein, System, 452.

94 Vorne N 379.

95 Vgl. dazu Art. 20 Abs. 1 MPV-BE, 18 Abs. 1 MPV-SZ, 18 Abs. 1 MPV-UR, 18 Abs. 1 MPV-OW, 18 Abs. 1 MPV-NW, 24 Abs. 1 MPV-GL, 17 Abs. 1 MPV-ZG, 13 MPV-BS, 19 Abs. 1 MPV-BL, 17 Abs. 1 MPV-SH, 15 Abs. 1 MPV-AR, 16 Abs. 1 MPV-AI, 16 Abs. 1 MPV-SG, 18 Abs. 1 MPV-AG, 18 Abs. 1 MPV-TG, 18 Abs. 1 MPV-TI.

96 Vgl. z.B. Art. 20 Abs. 2 MPV-BE, 18 Abs. 2 MPV-SZ, 17 Abs. 2 MPV-ZG.

97 Vgl. z.B. Art. 18 Abs. 2 MPV-UR (Staatskasse Uri), Art. 18 Abs. 2 MPV-OW (Postcheckkonto der kantonalen Zeughausverwaltung), Art. 18 Abs. 2 MPV-NW (Staatskasse Nidwalden), Art. 19 Abs. 2 MPV-BL (Staatskassenverwaltung), Art. 17 Abs. 2 MPV-SH (Kantonale Finanzverwaltung).

98 Vgl. z.B. Blumenstein, System, 452, sowie Jeger, 231.

99 Vgl. dazu Art. 18 MPV-ZH, 20 Abs. 5 MPV-BE, 18 Abs. 3 MPV-SZ, 18 Abs. 3 MPV-UR, 19 Abs. 1 MPV-OW, 18 Abs. 3 MPV-NW, 24 Abs. 3 MPV-GL, 17 Abs. 3 MPV-ZG, 19 Abs. 3 MPV-BL, 16 Abs. 3 MPV-AI, 16 MPV-SG, 18 Abs. 3 MPV-AG, 18 Abs. 3 MPV-TG, 18 Abs. 3 MPV-TI.

100 Art. 65 MPV sowie hinten N 527.

101 Die den Kantonen verfassungsrechtlich zustehende Bezugsprovision beträgt gemäss Art. 6 Ueb vom 31. Januar 1958 BV (SR 101) 20% vom Rohertrag des MPE; als Rohertrag gilt dabei die Summe der von den Kantonen kraft eigener Veranlagungszuständigkeit vereinnahmten Ersatzabgaben nach Abzug der Rückerstattungen (Art. 45 Abs. 2 MPG).

102 Den Kantonen stehen nach Art. 65 Abs. 4 MPV alle Gebühren für Mahnungen und Verwahrungen, die Vergünstigungen für die von den Kantonen getragenen Kosten sowie alle Einnahmen aus Bussen zu.

ordnung bezeichneten kantonalen Stelle gutgeschrieben[103] werden und der Rohertrag an den Bund abgeliefert wird.[104]

525. Die Rechnungsführung der kantonalen Militärpflichtersatzverwaltung sowie der übrigen Bezugsbehörden unterliegt der Überprüfung einer nach kantonalem Recht hiefür als zuständig erklärten Kontrollinstanz. In der Regel ist es dieselbe Instanz, welche im Kanton die Finanzkontrolle vornimmt.[105]

b) Die Abrechnungen der schweizerischen Vertretungen

526. Die schweizerischen Vertretungen haben gemäss Art. 64 Abs. 1 MPV dem Eidg. Politischen Departement zuhanden der Eidg. Steuerverwaltung vierteljährlich eine Abrechnung einzureichen, worin sie die bei ihnen einbezahlten Ersatzabgaben, Kosten und Bussen und die von ihnen im Auftrage einer kantonalen Militärpflichtersatzverwaltung gewährte Rückerstattung[106] ausweisen. Das Ergebnis dieser Quartalsabrechnung hat sodann das Eidg. Politische Departement ungekürzt dem Eidg. Kassen- und Rechnungswesen zugunsten der Eidg. Steuerverwaltung abzuliefern.[107]

B. Die Abrechnungen der Kantone

527. Die Kantone haben dem Bund den Rohertrag des Militärpflichtersatzes nach Abzug der ihnen verfassungsrechtlich zustehenden 20%igen Bezugsprovision[108] innert 30 Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres abzuliefern, in welchem die Ersatzabgaben bei ihnen eingegangen sind.[109] Als Rohertrag gilt dabei gemäss Art. 45 Abs. 2 MPG die Summe der von den Kantonen kraft eigener Veranlagungszuständigkeit vereinnahmten Ersatzabgaben nach Abzug der Rückerstattungen.

103 In der Regel die Staatskasse. Erwähnenswert sind die Vorschriften in den Kantonen GL und AI, wonach die Einnahmen aus Bussen für eine besondere Stiftung (Fonds für Wehrmannunterstützung und Winkelriedstiftung) zu verwenden sind. Art. 24 Abs. 6 MPV-GL, 16 MPV-AI.

104 Vgl. dazu Art. 20 Abs. 8 MPV-BE, 18 Abs. 4 MPV-SZ, 18 Abs. 3 MPV-UR, 20 MPV-OW, 18 Abs. 5 MPV-NW, 24 Abs. 4 und 5 MPV-GL, 17 Abs. 4 MPV-ZG, 19 Abs. 4 MPV-BL, 16 Abs. 4 MPV-AI, 18 Abs. 4 MPV-AG, 18 Abs. 4 MPV-TG, 18 Abs. 4 MPV-TI.

105 Art. 22 MPV-BE, 20 MPV-SZ, 20 MPV-UR, 20 MPV-NW (Staatswirtschaftskommission), 25 MPV-GL, 26 MPV-FR (Finanzinspektorat), 7 MPV-SO, 13 MPV-BS, 21 MPV-BL, 17 MPV-AR, 18 MPV-AI (Militärdirektion), 13 MPV-GR, 20 MPV-AG, 20 MPV-TI.

106 Vgl. dazu hinten N 563 ff.

107 Art. 64 Abs. 2 MPV.

108 Art. 6 der ÜbgBest vom 31. Januar 1958 BV. Angen. in der Volksabstimmung vom 11. Mai 1958, in Kraft seit 1. Januar 1959 (Erwahrungsbeschluss vom 20. Juni 1958 – AS 1958, 362; BBl 1957 I 505, 1958 I 1068).

109 Art. 45 Abs. 1 MPG.

528. Jeder Kanton hat seine Abrechnung auf dem Formular "Generalausweis" bei der Eidg. Steuerverwaltung einzureichen[110] und gleichzeitig den Bundesanteil an den Ersatzabgabeeinnahmen dem Eidg. Kassen- und Rechnungswesen zu überweisen.[111]

V. Der Untergang des Ersatzabgabeanspruches

A. Der Ersatzabgabeerlass

1. Wesen des Ersatzabgabeerlasses

529. Der Ersatzabgabeerlass stellt einen Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden ersatzabgaberechtlichen Anspruch dar.[112] Er hat zur Folge, dass die Ersatzabgabeforderung ohne Befriedigung des Ersatzabgabegläubigers untergeht.[113] Der Ersatzabgabeerlass ist nun aber kein Gnadenakt des forderungsberechtigten Gemeinwesens, sondern ein "Verwaltungsrechtsinstitut mit rechtsstaatlicher Funktion".[114] Liegen die Erlassgründe vor, so muss die zuständige Behörde den Erlass gewähren.[115]

2. Erlassgründe

530. Die Erlassgründe als Voraussetzungen des Ersatzabgabeerlasses werden von Art. 37 Abs. 2 MPG umschrieben. Danach können Ersatzabgabebeträge erlassen werden, wenn sich ihr Bezug als stossende Härte auswirken würde, insbesondere

110 Art. 65 Abs. 1 MPV.
111 Art. 65 Abs. 2 MPV.
112 Vgl. dazu statt vieler Blumenstein, System, 305; ders., Schweiz. Steuerrecht, 330; Höhn, Steuerrecht, 323 N 51 und dort zit. Perret, Ch., Der Steuererlass auf dem Gebiet der direkten Bundessteuern, in: Festschrift Blumenstein, Zürich 1941, 141; Känzig, Komm. zu Art. 124 WStB 595 N 1.
113 Jeger, 134; vgl. auch Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 595 N 2 mit Verweisungen.
114 Blumenstein, System, 305; so auch Strickler, 101.
115 Nach rechtsstaatlicher Auffassung ist anzunehmen, dass das Vorhandensein eines im Gesetz genannten Erlassgrundes dem Schuldner einen öffentlich-rechtlichen Anspruch auf Erlass gibt (Blumenstein, System, 306). An dieser Feststellung vermag auch die Ausdrucksweise des MPG nichts zu ändern, wonach die Ersatzabgaben, Mahngebühren und Kosten erlassen werden "können". Damit wird lediglich auf das Recht der Erlassbehörden hingewiesen, das Vorliegen der Erlassgründe nach freiem Ermessen zu prüfen. Sind die Erlassgründe jedoch im einzelnen gegeben, so muss der Erlass gewährt werden. Eine anderslautende Praxis verstiesse gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 4 BV). Vgl. dazu Blumenstein, System, 306/07; Strickler, 101, sowie Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 596 N 9. Vgl. a.M. Jeger, 134/35.

wenn der Zahlungspflichtige sich in einer Notlage befindet oder durch die Zahlung in eine solche geriete. Die Praxis hat eine stossende Härte nicht nur bei finanzieller Bedrängnis des Zahlungspflichtigen als vorhanden angenommen, sondern ausnahmsweise auch dann, wenn die strikte Anwendung einer ersatzabgaberechtlichen Vorschrift im Einzelfall zu einem geradezu unhaltbaren Ergebnis geführt hätte.[116]

3. Gegenstand des Erlasses

531. Gegenstand des Ersatzabgabeerlasses bilden rechtskräftig festgestellte Ersatzabgaben, Mahngebühren und Bussen, welche noch nicht entrichtet wurden.[117] Eine Rückerstattung bereits bezahlter Ersatzabgabebeträge im Erlasswege ist ausgeschlossen.[118]

4. Erlassberechtigter

532. Erlassberechtigter ist der Schuldner der zu erlassenden Ersatzabgabeforderung.[119] In Betracht kommen demnach neben dem Ersatzpflichtigen auch die Erben sowie die gemäss Art. 6 Abs. 2 MPG haftenden Eltern des Ersatzpflichtigen.

5. Erlassverfahren

533. Das Erlassverfahren wird eingeleitet durch die Einreichung eines *schriftlichen Gesuches.*[120] Über das Erlassgesuch entscheidet in der Mehrzahl der Kantone die als Militärpflichtersatzverwaltung bezeichnete Amtsstelle[121] und bei Landesabwesenden in beschränktem Umfang auch die schweizerische Auslandvertretung.[122] Besondere Vorschriften für das Erlassverfahren sieht das Militärpflichtersatzrecht nicht

116 Vgl. dazu BBl 1958 II 373 und 379; Koebel, MPE, 7.
117 Art. 37 Abs. 2 MPG.
118 VSA 6 Nr. 21, 55; VSA 7 Nr. 123, 239, zit. bei Blumenstein, System, 307.
119 Blumenstein, System, 307; Strickler, 103.
120 Art. 37 Abs. 2 MPG.
121 Vgl. dazu Art. 17 MPV-BE, 15 MPV-LU, 15 MPV-UR, 15 MPV-SZ, 15 MPV-NW, 16 MPV-OW, 21 Abs. 3 MPV-GL, 23 MPV-FR, 14 Abs. 1 MPV-SH, 13 Abs. 2 MPV-AR, 15 Abs. 2 MPV-AI, 11 Abs. 2 MPV-SG, 15 Abs. 2 MPV-AG, 15 Abs. 2 MPV-TG, 15 Abs. 2 MPV-TI, 14 Abs. 2 MPV-VS, 12 Abs. 2 RTM-VD, 10 RTM-GE.
122 Die schweizerische Vertretung kann über Erlassgesuche bis zu Fr. 200.– entscheiden. Die diesen Betrag übersteigenden Gesuche leitet sie mit Bericht und Antrag an die zuständige kantonale MPEV weiter (Art. 60 Abs. 3 MPV).

vor, doch finden die Bestimmungen über die Rechte und Pflichten im Veranlagungsverfahren sinngemäss Anwendung.[123]

6. Erlassentscheid

534. Die Erlassbehörde kann auf ganzen oder teilweisen Erlass der Ersatzabgabe, der Gebühr oder der Kosten erkennen.[124] Sie kann aber auch Zahlungserleichterungen im Sinne einer Stundung oder Ratenzahlung gewähren.[125] Gegen den Erlassentscheid sind keine Rechtsmittel gegeben.[126] Eine Weiterziehung an die kantonale sowie die eidgenössische Beschwerdeinstanz ist ausgeschlossen.[127]

B. Die Verjährung der Ersatzabgabe

535. Die Ersatzabgabeforderung kann schliesslich auch verjähren, d.h. durch Zeitablauf untergehen.[128] Nach Art. 38 Abs. 1 MPG verjähren Ersatzabgaben *fünf Jahre nach Ablauf des Veranlagungsjahres.* Die Verjährungsfrist beginnt damit am Ende des Veranlagungsjahres[129], des Jahres also, in dem die Veranlagung ordentlicherweise vorgenommen wird.[130] Sie beginnt nicht und steht still während der Dauer eines Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens und solange keiner der Zahlungspflichtigen im Inland Wohnsitz hat.[131] Der Lauf der Verjährungsfrist wird gemäss Art. 38 Abs. 3 MPG unterbrochen

- durch Nachforschungen nach dem Ersatzpflichtigen, der die militärische Meldepflicht verletzt hat;
- durch jede einem Zahlungspflichtigen zur Kenntnis gebrachte Amtshandlung, die auf Feststellung oder Geltendmachung des Abgabenanspruches gerichtet ist;
- durch jede ausdrückliche Anerkennung der Abgabeforderung durch einen Zahlungspflichtigen.[132]

123 Art. 60 Abs. 4 MPV.
124 Art. 37 Abs. 2 MPG.
125 Art. 37 Abs. 1 MPG.
126 Die Unanfechtbarkeit des Erlassentscheides wird denn auch in der Mehrzahl der kant. VVO ausdrücklich statuiert. Vgl. z.B. Art. 17 Abs. 2 MPV-BE, 15 Abs. 2 MPV-UR, 15 Abs. 2 MPV-NW, 16 Abs. 3 MPV-OW, 23 MPV-FR, 10 Abs. 4 MPV-BS, 11 Abs. 1 MPV-SG.
127 Hingegen ist auch hier unter bestimmten Voraussetzungen eine Wiedererwägung des Erlassentscheides gegeben (vorne N 450). Vgl. auch BGE 81 I 286.
128 Vgl. dazu die Ausführungen von Zweifel, Fritz, Zeitablauf als Untergangsgrund öffentlichrechtlicher Ansprüche, (Diss. 1960), 29 ff.
129 Vorne N 407.
130 Zweifel, a.a.O., 30.
131 Art. 38 Abs. 2 MPG.
132 Art. 38 Abs. 3 MPG.

Mit der Unterbrechung beginnt die Frist von neuem.[133] Durch Stillstand oder Unterbrechung kann die Verjährung nun aber nicht mehr als fünf Jahre hinausgeschoben werden.[134] Die absolute Verjährungsfrist beträgt somit 10 Jahre.[135]

§ 21 Die Zwangsvollstreckung

I. Die Ausgestaltung der Zwangsvollstreckung

536. Die Zwangsvollstreckung ist das gesetzlich vorgesehene Verfahren, in dem mit Hilfe der Staatsgewalt durch Zugriff auf das Vermögen des Schuldners oder aber mit besonderen Zwangsmassnahmen (Sicherstellung durch Arrest, Strafandrohung) Forderungsansprüche verwirklicht oder zumindest sichergestellt werden.[136] Sie tritt in dem Moment an die Stelle des Abgabebezugs, in dem dieser nicht zum Ziele führt. Dies ist regelmässig dann der Fall, wenn der Abgabeschuldner die von ihm geforderte rechtskräftig veranlagte Abgabe trotz Mahnung nicht bezahlt.[137]

537. Die Zwangsvollstreckung der Militärpflichtersatzabgabe erfolgt wie bei allen anderen Geldforderungen in erster Linie im Wege der *Schuldbetreibung*[138], und zwar unabhängig davon, ob der Schuldner der Konkursbetreibung unterliegt.[139] Überdies sieht das Militärpflichtersatzrecht besondere Massnahmen vor, durch die gefährdete Abgabeansprüche sichergestellt werden können.[140] Einen indirekten Zwang auf den säumigen Ersatzabgabeschuldner übt schliesslich auch die Bestimmung von Art. 42 MPG aus, wonach dem Ersatzpflichtigen wegen schuldhafter Nichtbezahlung der Ersatzabgabe eine Haftstrafe droht.[141]

II. Die Schuldbetreibung

538. Die Schuldbetreibung zerfällt verfahrensmässig in zwei Hauptbestandteile: in das *Einleitungsverfahren* (Betreibung im engeren Sinne) und in die *eigentliche*

133 Art. 38 Abs. 3 MPG.
134 Art. 38 Abs. 4 MPG.
135 Vgl. dazu Koebel, MPE, 7.
136 Vgl. dazu statt vieler Blumenstein, System, 453 ff.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 638 ff.; ders., Die Zwangsvollstreckung für öffentlich-rechtliche Geldforderungen nach schweizerischem Recht, in: Festgabe der juristischen Fakultät Bern für das Bundesgericht 1924; Strickler, 89 ff.
137 Blumenstein, System, 453.
138 Vgl. dazu Art. 34 MPG.
139 Art. 43 SchKG.
140 Art. 35/36 MPG sowie hinten N 546.
141 Vgl. Lienhart, 101; a.M. Jeger, 140.

Zwangsvollstreckung.[142] Letztere findet für die Ersatzabgabeforderungen vor allem im Wege der Pfändung[143] statt.

A. Das Einleitungsverfahren[144]

1. Die Anhebung der Betreibung

539. Die Anhebung der Schuldbetreibung für eine Ersatzabgabeforderung erfolgt durch die zuständige *Bezugsbehörde.*[145] Sie setzt voraus, dass die Ersatzabgabe *rechtskräftig festgesetzt* wurde und der Ersatzabgabeschuldner trotz Mahnung[146] *keine Zahlung* geleistet und weder um Zahlungserleichterung[147] noch um Ersatzabgabeerlass[148] nachgesucht hat. Ist eine Sicherstellungsverfügung gemäss Art. 36 MPG getroffen worden[149], so kann die Betreibung ohne vorherige Mahnung eingeleitet werden.[150]

540. Die Schuldbetreibung wird angehoben durch Einreichung eines *Betreibungsbegehrens*[151] beim zuständigen Betreibungsamt. Die Zuständigkeit wird durch den gesetzlichen Betreibungsort des Schuldners bestimmt.[152] Als solcher gilt für den Schuldner im Inland regelmässig sein zivilrechtlicher Wohnsitz.[153] Im Ausland wohnende Ersatzabgabeschuldner, welche in der Schweiz eine Geschäftsniederlassung besitzen oder zur Erfüllung einer bestimmten Verbindlichkeit in der Schweiz ein Spezialdomizil gewählt haben, haben ihren Betreibungsort an ebendiesem Orte.[154] Als Betreibungsort sieht Art. 53 Abs. 2 MPV für "zahlungssäumige Landesabwesende, die Vermögensstücke in der Schweiz haben," auch den *Arrestort* vor.[155]

142 Statt vieler Blumenstein, System, 453/54; ders., Handbuch des schweizerischen Schuldbetreibungsrechtes, Bern 1911, 162 ff.; Büchi, A., Grundzüge des schweizerischen Schuldbetreibungsrechts, Bd. I, Zürich 1975, 41 ff.

143 Art. 88–150 SchKG.

144 Vgl. dazu vor allem Büchi, 41 ff.; Fritzsche, Hans, Schuldbetreibung und Konkurs nach schweiz. Recht, Bd. I, 2. Aufl., Zürich 1967, 115 ff., sowie Blumenstein, System, 454 ff.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 642 ff.

145 Vorne N 380.

146 Die Betreibung des Ersatzabgabeschuldners erfolgt nach Ablauf der 15tägigen Nachfrist, die dem Ersatzpflichtigen nach Eintritt der Fälligkeit rechtskräftig festgesetzter Ersatzabgaben angesetzt wird (Art. 33 Abs. 1 MPG). Vgl. auch vorne N 522.

147 Vorne N 518/19.

148 Vorne N 530.

149 Ausführlicher hinten N 548 f.

150 Art. 53 Abs. 1 MPV.

151 Zur Form und zum Inhalt des *Betreibungsbegehrens* Art. 67/68 SchKG sowie die Ausführungen von Fritzsche, 116 ff.; Büchi, 42 ff.

152 Vgl. dazu Art. 46 ff. SchKG.

153 Art. 46/67 SchKG.

154 Art. 50 Abs. 1 und 2 SchKG.

155 Art. 50 Abs. 2 SchKG in Verbindung mit Art. 52 SchKG.

2. Zahlungsbefehl und Rechtsvorschlag

541. Aufgrund des Betreibungsbegehrens stellt das Betreibungsamt dem Ersatzabgabeschuldner einen *Zahlungsbefehl* zu[156], worin dieser aufgefordert wird, binnen zwanzig Tagen[157] den Ersatzabgabebetrag einschliesslich der Betreibungskosten zu entrichten[158] oder – falls er die Ersatzabgabeforderung ganz oder teilweise bestreitet – innerhalb einer Frist von zehn Tagen nach Zustellung des Zahlungsbefehls beim Betreibungsamt Rechtsvorschlag zu erheben.[159]

3. Die Rechtsöffnung

542. Erhebt der Ersatzabgabeschuldner Rechtsvorschlag, so kann die Bezugsbehörde beim Richter die *definitive Rechtsöffnung*[160] verlangen, wenn die ausstehende Ersatzabgabeforderung auf einem vollstreckbaren gerichtlichen Urteil im Sinne von Art. 80 SchKG beruht.[161] Einem solchen Urteil stehen namentlich auch die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen, die Einsprache- und Beschwerdeentscheide gleich.[162]

543. Im Rechtsöffnungsverfahren kann der betriebene Schuldner die Feststellung des Ersatzabgabeanspruchs als solchen nicht mehr bestreiten.[163] Ebensowenig steht es dem Rechtsöffnungsrichter zu, die materielle Richtigkeit der Verfügung zu prüfen. Der Ersatzabgabeschuldner kann eine, gestützt auf einen Rechtsöffnungstitel begehrte Rechtsöffnung schliesslich nur abwenden, wenn er durch Urkunde beweist, dass die Schuld seit Erlass der Verfügung oder Entscheidung *getilgt* (bzw. erlassen)[164] oder *gestundet*[165] worden ist oder wenn er die *Verjährung*[166] anruft.[167]

156 Zum Zahlungsbefehl statt vieler Büchi, 44 ff.; Fritzsche, 122 ff. mit Verweisungen.
157 Wohnt der Schuldner im Ausland, so hat die Betreibungsbehörde die Frist angemessen zu verlängern. Art. 66 Abs. 5 SchKG sowie Fritzsche, 108.
158 Die üblicherweise bei verspätet entrichteten Abgabebeträgen geforderten Verzugszinsen fallen beim MPE dahin.
159 Art. 69 Abs. 2 Ziff. 3 SchKG.
160 Zur definitiven Rechtsöffnung vgl. u.a. Büchi, 54 ff.; Fritzsche, 133 ff.
161 Art. 80 Abs. 1 SchKG.
162 Art. 34 Abs. 2 MPG.
163 Vgl. dazu Schlegel, E., Die Vollstreckung von Steuerforderungen, besonders nach zürcherischem Recht, SJZ 16 (1919/20), 282; Strickler, 91.
164 Vorne N 528 ff.
165 Vorne N 518.
166 Vorne N 535.
167 Art. 81 Abs. 1 SchKG.

B. Die Betreibung auf Pfändung[168]

544. Die Betreibung auf Pfändung stellt die ordentliche Form der Zwangsvollstreckung für Ersatzabgabeforderungen dar.[169] Sie kann durch *Pfändungsbegehren* von der Bezugsbehörde verlangt werden, wenn der Schuldner keinen Rechtsvorschlag erhoben hat oder dieser im Rechtsöffnungsverfahren beseitigt wurde.[170] Sie wickelt sich in den drei Stadien *Pfändung, Verwertung* und *Verteilung* nach Massgabe der Art. 88–150 SchKG ab. Sind am Pfändungsverfahren mehrere Gläubiger beteiligt und können nicht alle befriedigt werden, so wird ein *Kollokationsplan* erstellt, in dem die Forderungen der Militärpflichtersatzabgabe in der 5. Klasse rangieren.[171] Für den ungedeckten Betrag der Ersatzabgabeforderung erhält die Bezugsbehörde einen *Verlustschein*, mit dem neu betrieben werden kann.[172]

C. Sicherungsmittel der Schuldbetreibung

545. Zur Sicherung der Schuldbetreibung bestimmt Art. 53 Abs. 2 MPV ausdrücklich, dass die kantonalen Militärpflichtersatzverwaltungen gegen zahlungssäumige Landesabwesende, die über Vermögensstücke in der Schweiz verfügen, die *Arrestbetreibung*[173] einzuleiten haben. Die Arrestlegung wird durch einen *Arrestbefehl* der zuständigen Arrestbehörde angeordnet.[174] Dabei gelten als Arrestbefehl auch die besonderen Sicherstellungsverfügungen des Art. 36 MPG.[175] Gegenüber den Arrestbefehlen ist eine Arrestaufhebungsklage gemäss Art. 279 SchKG ausgeschlossen.[176]

Nach Bewilligung des Arrestes hat die Bezugsbehörde binnen 10 Tagen Betreibung anzuheben, sofern dies nicht schon davor geschehen oder ein Beschwerdeverfahren hängig ist.[177] Gegen einen vom Schuldner erhobenen Rechtsvorschlag ist binnen 10 Tagen das Rechtsöffnungsverfahren[178] einzuleiten.[179]

168 Vgl. dazu u.a. Büchi, 69 ff.; Fritzsche, 159 ff., sowie Blumenstein, System, 459 f.; ders., Schweiz. Steuerrecht, 655 ff.
169 Dies gilt namentlich für alle Abgabeforderungen. Vgl. Blumenstein, System, 459.
170 Art. 88 Abs. 1 SchKG.
171 Art. 146 SchKG in Verbindung mit Art. 219 SchKG. Vgl. dazu auch Büchi, 75 f.
172 Vgl. dazu Art. 149 SchKG.
173 Vgl. dazu Art. 271 ff. SchKG.
174 Art. 274 SchKG.
175 Ausführlicher hinten N 548 ff.
176 Art. 36 Abs. 2 MPG.
177 Art. 278 Abs. 1 SchKG.
178 Vorne N 543.
179 Art. 278 Abs. 2 SchKG.

III. Die Sicherung des Abgabenanspruches

546. Die Zwangsvollstreckung auf dem Wege der Schuldbetreibung versagt insbesondere in den Fällen, in denen öffentlich-rechtliche Forderungen und Ansprüche ausserhalb des Hoheitsgebietes der Eidgenossenschaft geltend gemacht werden müssen.[180] So hat denn auch das Völkerrecht bisher noch "keine Regel entstehen lassen, die den ausländischen Staat dazu verpflichten würde, auf dem Wege der zwischenstaatlichen Rechtshilfe oder durch das Mittel des unmittelbaren Verwaltungszwanges zur Erzwingung des Anspruches der Eidgenossenschaft auf Entrichtung des Militärpflichtersatzes aktiv einzuwirken."[181] Das Militärpflichtersatzrecht sieht deshalb zur Sicherstellung ersatzabgaberechtlicher Ansprüche besondere Sicherungsmassnahmen sowie den Erlass einer Sicherstellungsverfügung vor.[182]

A. Die Sicherungsmassnahmen[183]

547. Zur Sicherung der Ersatzabgaben von Wehrpflichtigen, die ins Ausland verreisen wollen oder im Ausland Wohnsitz haben, *kann* gemäss Art. 35 Abs. 1 MPG die Erteilung eines militärischen Auslandurlaubes[184], die Ausstellung oder Ver-

180 Vgl. dazu die Ausführungen von Bundesrat Streuli in StenBull. NR 1959, 28 ff.

181 Wüst, 47; vgl. auch Probst, 22; Neumeyer, Karl, Internationales Verwaltungsrecht, IV, Allg. Teil, Zürich/Leipzig 1936, 363 ff.; von Salis, Bundesrecht, I, Nr. 148; Burckhardt, Bundesrecht, I, Nr. 15 I.
Diese Praxis wird auch von den schweizerischen Behörden angewandt; so bestimmt Art. 11 Abs. 2 des BG betr. Auslieferung gegenüber dem Ausland vom 22. Januar 1892 (BS 5, 514; SR 353.0): "Wegen Übertretung fiskalischer Gesetze und wegen reiner Militärvergehen wird die Auslieferung nicht bewilligt."

182 Vgl. dazu Art. 35 und 36 MPG sowie die Art. 54–59 MPG.

183 Auf die in der Literatur ausgiebig behandelte Frage der Verfassungsmässigkeit dieser Massnahmen soll in dieser Arbeit nicht eingegangen werden. Die herrschende Lehre wendet sich vor allem gegen die Zurückhaltung von Ausweisschriften wegen Nichtbezahlung des MPE und bezeichnet diese als verfassungswidrig. Vgl. dazu Burckhardt, Komm. 402: "Rückständige Steuerforderungen berechtigen nicht zur Rückhaltung der Ausweisschriften ... Die Militärpflichtersatzsteuer ist nicht anders zu behandeln." Fleiner/Giacometti, 256: "Umgekehrt erscheint beispielsweise die Zurückhaltung der Ausweisschriften wegen Nichtbezahlung ... des Militärpflichtersatzes ... nicht zulässig." So auch Jucker, 147; Zellweger, 19; Giacometti, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 259.
Das Bundesgericht, welches die damals in einer bundesrätlichen Verordnung vorgesehene Passsperre für Auslandschweizer zu beurteilen hatte, bezeichnete diese Massnahme demgegenüber als ein verfassungsrechtlich nicht anfechtbares Mittel zur Durchsetzung der Ersatzpflicht. Vgl. BGE 53 I 438 = Praxis 17 (1928) Nr. 77 sowie die Kritik von Burckhardt, Walther, Die Rechtsprechung des Bundesgerichtes im Jahre 1927, in: ZBJV 64 (1928) 349 ff.
In der Verwaltungspraxis wurde die Zurückhaltung von Ausweisschriften stets als zulässig erachtet. Vgl. dazu von Salis, Bundesstaatsrecht, II, Nrn. 643–645, 648–650; Burckhardt, IV, Nr. 1845 II, III und V, Nr. 1846 I und II. Vgl. dazu auch die Ausführungen von Lienhart, 91 f.; Jeger, 143 ff.; Höhn, Probleme, 212/13, sowie Wüst, 23 f. und 47 ff.

184 Aufgrund von Art. 28 Abs. 2 der VO über das militärische Kontrollwesen vom 23. Dezem-

längerung eines Schweizerpasses[185] und die Visierung oder Legalisierung anderer Ausweisschriften[186] von der Bedingung abhängig gemacht werden, dass die Ersatzabgaben des laufenden und aller früheren Ersatzjahre bezahlt oder sichergestellt werden.[187] Obschon diese Massnahmen nach dem Wortlaut des Gesetzes ins pflichtgemässe Ermessen der zuständigen Behörden gestellt sind[188], dürfen dadurch die persönlichen Interessen der Ersatzpflichtigen nicht unverhältnismässig beeinträchtigt werden.[189] Art. 99 Abs. 2 (aufgehoben) der Verordnung über die Vollziehung des Bundesgesetzes betreffend den Militärpflichtersatz vom 26. Juni 1934[190] bestimmte hierzu ausdrücklich, dass die zum Zwecke der Eheschliessung benötigten Ausweisschriften trotz Nichtbezahlung der Ersatzabgabe nicht zurückgehalten werden dürfen.[191] Die Praxis erklärte es sodann als unzulässig, die Beglaubigung von Aktenstücken oder die Übermittlung von Zivilstandsurkunden zu verweigern, wenn diese Amtshandlungen im Interesse der Behörden oder von Drittpersonen liegen.[192] Ebenso bestimmte sie, dass die Sicherungsmassnahmen nur auf die Person des säumigen Zahlungspflichtigen, nicht aber auf seine Familie Anwendung finden können.[193]

B. Die Sicherstellungsverfügung

1. Begriffliches

548. Die Sicherstellungsverfügung gemäss Art. 36 MPG ist die behördliche Anordnung einer Sicherheitsleistung für Ersatzabgabe- und Bussenansprüche, deren Verwirklichung aus bestimmten äusseren Gründen als gefährdet erscheint.[194] Sie hat

ber 1969 (AS 1970, 355; SR 511.21) gilt seit 1. Juli 1970 der Auslandurlaub für die *ganze* Dauer als Landesabwesenheit. Als Sicherungsmassnahme fällt daher die in der geltenden Fassung von Art. 35 Abs. 1 MPG aufgeführte "Verlängerung des Auslandurlaubes" dahin. Vgl. dazu den Bericht zum Vorentwurf vom 25. Januar 1974, 19.

185 Gemäss Art. 54 MPV richtet sich die Ausstellung und Verlängerung des Passes für zahlungssäumige Landesabwesende nach Art. 9 der VO über den Schweizerpass vom 17. Juli 1959 (SR 143.2) und den dazu erlassenen Ausführungsbestimmungen.

186 Vgl. Art. 55 MPV.

187 Vgl. dazu die Ausführungen von Wüst, 23 ff., einschliesslich der in den Anmerkungen zit. Literatur.

188 Vgl. dazu die Ausführungen von Bundesrat Streuli in StenBull. NR 1959, 28.

189 Vgl. Art. 35 Abs. 2 MPG.

190 BS 5, 163.

191 Diese Bestimmung wurde auch noch von Art. 59 Abs. 4 (aufgehoben) der VVO zum BG über den Militärpflichtersatz vom 24. Dezember 1959 (AS 1959, 205) übernommen.

192 Vgl. VerwEntsch. H 5 (1931) Nr. 132 I.

193 Vgl. von Salis, Bundesrecht, II, Nr. 649; Burckhardt, Bundesrecht, IV, Nr. 1846, sowie VerwEntsch. H 5 (1931) Nr. 132 II.

194 Vgl. dazu auch Blumenstein, System, 289; ders., Schweiz. Steuerrecht, 315; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 275; Reimann/Zuppinger/Schärrer, III, 587 N 1.

keinen Strafcharakter[195], sondern dient der Vorsorge für die spätere Vollstreckung der Abgabebeträge.[196] Gegenstand der Sicherstellungsverfügung sind sowohl geschuldete als auch Abgabebeträge, die weder rechtskräftig festgesetzt noch fällig sind.[197] Adressat der Verfügung ist die Person, die nach den gesetzlichen Bestimmungen für den gefährdeten Betrag haftbar gemacht werden kann.[198]

2. Die Voraussetzungen der Sicherstellungsverfügung

549. Die Sicherstellung eines Ersatzabgabebetrages kann unter der Voraussetzung verlangt werden, dass der Bezug als gefährdet erscheint[199], der Ersatzpflichtige keinen Wohnsitz im Inland hat und den militärischen oder ersatzrechtlichen Vorschriften für Landesabwesende zuwiderhandelt[200] oder der Ersatzpflichtige Anstalten trifft, seinen Wohnsitz im Inland aufzugeben.[201]

3. Das Sicherstellungsverfahren

550. Das Sicherstellungsverfahren besteht im Erlass einer Verfügung, wodurch der Ersatzabgabeschuldner zur Sicherheitsleistung aufgefordert wird.[202] Zuständig zum Erlass der Sicherstellungsverfügung ist die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung[203] desjenigen Kantons, in dem die Ersatzabgabe veranlagt wurde.[204] Die

195 Strickler, 31.

196 Känzig, Komm. zu Art. 118 WStB 583 N 1.

197 Art. 36 Abs. 1 MPG. Ist der Arrest für eine noch nicht rechtskräftig festgelegte Ersatzabgabe vollzogen worden, so hat die Behörde gemäss Art. 58 Abs. 4 MPV die Betreibung innert zehn Tagen nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung anzuheben.

198 Vorne N 506.

199 Als *gefährdet* erscheint der Bezug insbesondere dann, wenn der Ersatzpflichtige Handlungen vornimmt, durch die das haftende Vermögen erheblich gemindert, weggeschafft oder sonstwie dem Zugriff der Bezugsbehörden entzogen wird. Vgl. zur Wehrsteuer: Blumenstein, System, 289 mit Verweisungen; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 276 f. Anm. 5; Känzig, Komm. zu Art. 118 WStB 584 f. N 4–6 und dort zit. Entsch.; Masshardt, Komm. zu Art. 118 WStB 370/71 N 3/4 mit Verweisungen.

200 Als Zuwiderhandlungen gegen militärische und ersatzabgaberechtliche Vorschriften sind u.E. insbesondere die Verletzung der militärischen An- und Abmeldungsbestimmungen, Nichtbezahlung der Ersatzabgabe usw. zu betrachten.

201 Art. 36 Abs. 1 Buchst. a–c MPG.

202 Vgl. Blumenstein, System, 289; ders., Schweiz. Steuerrecht, 315; Blumenstein, I., Wehrsteuer, 276; Känzig, Komm. zu Art. 118 WStB 585 N 7.

203 Der Erlass einer Sicherstellung erfolgt in der Regel auf Ersuchen der Sektionschefs durch die kantonale MPEV. Vgl. dazu Art. 6 Ziff. 5 MPV-ZH, 15 Abs. 2 MPV-BE, 12 Abs. 1 Buchst. a MPV-LU, 12 Abs. 1 Buchst. a MPV-SZ, 18 MPV-GL, 13 Abs. 1 Buchst. a MPV-OW, 12 Abs. 1 Buchst. a MPV-UR, 12 Abs. 1 Buchst. a MPV-NW, 12 Abs. 1 Buchst. a MPV-ZG, 11 Buchst. e MPV-BS, 13 Abs. 1 Buchst. a MPV-BL, 11 Abs. 1 Buchst. a MPV-SH, 10 MPV-GR, 12 Abs. 1 Ziff. 1 MPV-AG, 13 Abs. 1 Buchst. a MPV-TG, 12 Abs. 1 Buchst. a MPV-TI.

Sicherstellungsverfügung hat den Rechtsgrund der Sicherheit, den sicherzustellenden Betrag sowie die Stelle anzugeben, welche die Sicherheit entgegennimmt[205], und ist Ersatzpflichtigen durch eingeschriebenen Brief zu eröffnen.[206]

551. Die Sicherstellung ist gemäss Art. 58 Abs. 2 MPV durch Realkaution, Bürgschaft, Garantien oder Kautionsversicherungen zu leisten. Über die Hinlänglichkeit der angebotenen oder geleisteten Sicherheit sowie über die Freigabe von Sicherheiten entscheidet die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung, die sie verfügt hat.[207] Zur Entgegennahme von Sicherheiten ist die auf der Sicherstellungsverfügung bezeichnete kantonale Stelle[208] oder aber bei den Landesabwesenden die schweizerische Vertretung zuständig.[209]

552. Gegen die Sicherstellungsverfügung kann, ohne vorgängiges Beschwerdeverfahren vor kantonaler Rekurskommission, innert 30 Tagen nach der Eröffnung nach Massgabe von Art. 97 ff. OG Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben werden.[210] Die Beschwerdeerhebung hemmt die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung nicht.[211]

4. Die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung

553. Die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung geschieht im Wege der Schuldbetreibung auf Sicherheitsleistung.[212] Die Verfügung wird dabei einem vollstreckbaren gerichtlichen Urteil im Sinne von Art. 80 SchKG gleichgestellt[213] und ermöglicht deshalb gegenüber einem vom Schuldner erhobenen Rechtsvorschlag die definitive Rechtsöffnung.

554. Die Sicherstellungsverfügung gilt für Ersatzabgabeforderungen und Bussen als *Arrestbefehl* im Sinne von Art. 274 SchKG.[214] Sie nimmt im gemeinrechtlichen Arrestrecht[215] eine Sonderstellung ein: Zum einen gelten als *Arrestgründe* nicht die in Art. 271 SchKG genannten, sondern die in Art. 36 Abs. 1 MPG bezeichneten erweiterten Gefährdungstatbestände; zum andern ist *Arrestbehörde* nicht der Rich-

204 Dies gilt sowohl gegenüber Landesan- als auch gegenüber Landesabwesenden. Vgl. dazu Art. 58 Abs. 1 MPV und Art. 59 Abs. 1 MPV.
205 Art. 36 Abs. 2 MPG.
206 Nach Auskunft der EStV, Abt. MPE, finden hierbei dieselben Regelungen wie bei der Wehrsteuer Anwendung. Vgl. dazu auch Känzig, Komm. zu Art. 118 WStB 585 f. Nr. 8.
207 Art. 58 Abs. 2 MPV.
208 In der Regel die kantonale MPEV.
209 Art. 59 Abs. 2 MPV.
210 Art. 36 Abs. 3 MPG in Verbindung mit Art. 58 Abs. 3 MPV.
211 Art. 36 Abs. 3 (Satz 2) MPG.
212 Vgl. auch Blumenstein, System, 290 und 462; ders., Schweiz. Steuerrecht, 665 f.
213 Art. 36 Abs. 2 (Satz 2) MPG.
214 Vgl. Art. 80 SchKG sowie Fritzsche, 139 f.
215 Vgl. Art. 271 ff. SchKG.

ter, sondern die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung.[216] Gegenüber der Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl ist die Arrestaufhebungsklage gemäss Art. 279 SchKG ausgeschlossen.[217]

555. Ist der Ersatzabgabearrest vollzogen, so hat die kantonale Militärpflichtersatzverwaltung als Vertreter des Ersatzabgabegläubigers[218] gemäss Art. 278 Abs. 1 SchKG binnen 10 Tagen Betreibung anzuheben, sofern dies nicht bereits geschehen oder ein Beschwerdeverfahren anhängig ist.[219] Nach Erledigung des letzteren ist binnen 10 Tagen Betreibung zu erheben.[220] Erhebt der Ersatzabgabeschuldner gegen den Zahlungsbefehl *Rechtsvorschlag,* so hat der Ersatzabgabegläubiger binnen 10 Tagen seit dessen Zustellung entweder bei Vorliegen einer vollstreckbaren, rechtskräftigen Verfügung der Ersatzabgabebehörden *Rechtsöffnung zu verlangen* oder die *Veranlagung einzuleiten.*[221] Der Arrest fällt dahin, wenn der Ersatzabgabegläubiger die bezeichneten Fristen nicht einhält, die Betreibung zurückzieht oder wenn er mit seiner Beschwerde vor der Ersatzabgabejustizbehörde endgültig abgewiesen wird.[222]

IV. Die Bestrafung wegen schuldhafter Nichtbezahlung der Ersatzabgabe

A. Der strafbare Tatbestand[223]

556. Die Bestrafung nach Art. 42 Abs. 1 MPG setzt die *objektiv rechtswidrige und schuldhafte* Nichtbezahlung der Militärpflichtersatzabgabe voraus.

1. Der objektiv rechtswidrige Tatbestand

557. Die Nichtbezahlung der Ersatzabgabe kann erst dann als rechtswidrig angesehen werden, wenn eine formell rechtskräftige Veranlagungsverfügung oder ein Einsprache- bzw. Beschwerdeentscheid vorliegt und die fällige Ersatzabgabe[224]

216 Für die Wehrsteuer: Känzig, Komm. zu Art. 119 WStB 587 f. N 1 mit Verweisungen.
217 Art. 36 Abs. 2 (Satz 3) MPG.
218 Zum Begriff des Ersatzabgabegläubigers vorne N 506.
219 Vgl. auch Blumenstein, System, 462; Känzig, Komm. zu Art. 119 WStB 589 N 4.
220 Art. 278 Abs. 2 (Satz 2) SchKG.
221 Art. 58 Abs. 4 MPV.
222 Art. 278 Abs. 4 SchKG.
223 Vgl. dazu Lienhart, 99 ff.; Jeger, 139 ff., sowie Hunzinger, Nichtbezahlung, 340 ff.; Koebel, MPE, 8.
224 Die Strafandrohung gemäss Art. 42 MPG gilt nur für die *Ersatzabgabe,* dagegen nicht auch für die bei der Erhebung entstehenden Mahngebühren oder verhängten Bussen.

ungeachtet einer mit eingeschriebenem Brief oder gegen Empfangsbestätigung dem säumigen Ersatzpflichtigen zugestellten Verwarnung[225], innert der zweiten Nachfrist, ohne Nachweis der Zahlungserleichterung oder des Erlasses, nicht bezahlt wurde.[226] Die objektive Rechtswidrigkeit besteht somit im Tatbestand der Unterlassung.[227]

2. Das Verschulden des Ersatzpflichtigen

558. Die Bestrafung wegen Nichtbezahlung der Ersatzabgabe setzt zudem ein Verschulden des Ersatzpflichtigen voraus. Dieses wird dann anzunehmen sein, wenn der Ersatzpflichtige die Ersatzabgabe trotz Mahnung und Verwarnung nicht bezahlt, obschon er dazu zur Zeit des Ablaufs der zweiten Nachfrist wirtschaftlich in der Lage gewesen wäre[228], oder schuldhafterweise seine Insolvenz herbeigeführt hat.[229]

B. Die Strafe

559. Die schuldhafte Nichtbezahlung der Ersatzabgabe wird mit Haft bis zu zehn Tagen bestraft.[230] Wegen Nichtbezahlung der nämlichen Ersatzabgabe darf die Strafe nur einmal verhängt werden.[231] Die Verbüssung der Strafe enthebt nun aber nicht von der Pflicht zur Bezahlung der Ersatzabgabe[232]; damit soll nicht die Ersatzabgabeschuld getilgt[233], sondern vor allem der Ungehorsam gegenüber den Militärpflichtersatzbehörden und den von ihnen ergangenen Zahlungsaufforderungen gebüsst werden.[234]

225 Art. 33 Abs. 3 MPG in Verbindung mit Art. 52 Abs. 3 MPV; die Bestrafung setzt nicht voraus, dass auch die Mahnung gemäss Art. 33 Abs. 1 MPG nachgewiesen ist (BGE 89 IV 222).

226 Vgl. dazu aus der reichen Bundesgerichtspraxis: BGE 51 I 346; 54 I 436 sowie 68 IV 143; 74 IV 120; 76 IV 194; 85 IV 252; 86 IV 51, 242; 88 IV 242; 89 IV 222.

227 Lienhart, 100; vgl. auch Jeger, 141; Hunzinger, Nichtbezahlung, 340 ff.

228 Vgl. BGE 89 IV 221 (= Praxis 52 (1963) 154); BGE 85 IV 242.

229 Art. 33 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 42 Abs. 1 MPG; vgl. auch BGE 85 IV 242 Erw. 2.

230 Art. 42 Abs. 1 MPG.

231 Art. 42 Abs. 2 MPG.

232 Art. 42 Abs. 3 MPG; vgl. auch BGE 86 IV 51.

233 A.M. Burckhardt, Walther, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 1927, ZBJV 64 (1931) 337 f.

234 Vgl. dazu die Kontroverse in der Rechtsliteratur gegen die strafrechtliche Ahndung der Nichtbezahlung: Burckhardt, Komm. 138; Steiner, E., Die Dienstverweigerung und die schuldhafte Nichtbezahlung des Militärpflichtersatzes, in: SJZ 53 (1957), 199, sowie die Entgegnung von Hunzinger, Nichtbezahlung, 340 ff.

560. In der Praxis wurde in dem Falle von einer Haftstrafe Abstand genommen, in dem der Ersatzpflichtige die geschuldete Ersatzabgabe nach Ablauf der zweiten Nachfrist, aber vor der Verurteilung[235] durch den Strafrichter bezahlte. Der Richter anerkannte dieses Vorgehen als tätige Reue und verhängte aufgrund von Art. 107 StGB in Verbindung mit Art. 333 StGB anstelle der Haftstrafe eine Geldbusse.[236]

C. Das Strafverfahren

561. Die Beurteilung der schuldhaften Nichtbezahlung obliegt der Strafbehörde des Veranlagungskantons und richtet sich nach den Art. 247–253 und 258–278 des BG über die Bundesstrafrechtspflege vom 15. Juni 1934.[237]

§ 22 Die Rückerstattung der Ersatzabgabe

562. Eine Berichtigung des Ersatzabgabebezuges nach erfolgter Zahlung wird durch die Rückerstattung der Ersatzabgabe ermöglicht. Es lassen sich beim Militärpflichtersatz vor allem die Rückerstattung bei Dienstnachholung und bei Revision rechtskräftiger Verfügungen zugunsten des Betroffenen unterscheiden.

I. Die Rückerstattung bei Dienstnachholung

A. Grundsätzliches

563. Wie bereits früher dargestellt wurde, wird der Militärpflichtersatz erhoben, um zwischen demjenigen Schweizerbürger, der seine Wehrpflicht durch persönliche Militärdienstleistung erfüllt, und demjenigen, der sie nicht erfüllt, einen gerechten Ausgleich herzustellen (Ausgleichsfunktion).[238] Wird der nicht geleistete Dienst zu einem späteren Zeitpunkt nachgeholt, so fällt der Grund der Abgabenerhebung nachträglich weg und es erscheint nur billig, dass der anstelle des nicht geleisteten Dienstes entrichtete Ersatzabgabebetrag dem Ersatzabgabeschuldner zurückerstattet wird.[239] Die Rückerstattung bei Dienstnachholung ergibt sich somit aus dem Wesen

235 Vgl. Koebel, MPE, 8.
236 Vgl. BGE 51 I 341; ferner ZBJV 62 (1926) 550/51.
237 (AS 50, 685 und BS 3, 303); SR 312.0.
238 Vgl. dazu vorne N 111 sowie N 129.
239 Jeger, 128. Vgl. auch Lienhart, 90 f.; Höhn, Probleme, 213; Bise/Graf, 90 ff., sowie BGE 56 I 41 f.

der Ersatzabgabe und stellt daher eine Eigenheit des Ersatzabgaberechts dar.[240] Sie unterscheidet sich von der dem zivilrechtlichen Institut der condictio indebiti nachgebildeten Rückerstattung einer entrichteten, aber nicht geschuldeten Abgabe dadurch[241], dass nicht eine Nichtschuld, sondern eine materiell wie formell geschuldete Ersatzabgabe zurückerstattet wird.[242]

B. Der Rückerstattungsanspruch

1. Die Voraussetzung des Rückerstattungsanspruches

564. Voraussetzung für die Entstehung eines Rückerstattungsanspruches bildet die Erbringung eines sog. *Nachholungsdienstes.*

a) Der Begriff des Nachholungsdienstes

565. Unter dem Nachholungsdienst verstehen wir diejenigen Militärdienstleistungen[243], die der Wehrpflichtige bei altersgemässer Einteilung im Ersatzjahr hätte leisten müssen, jedoch erst in einem dem Ersatzjahr folgenden Jahr tatsächlich erbringt.[244] Ein geleisteter Wiederholungs-, Ergänzungs- oder Landsturmkurs gilt nicht als Nachholungsdienst, wenn der nachholungspflichtige Wehrmann im betreffenden Jahr ohnehin zum Bestehen eines solchen Dienstes verpflichtet ist.[245]

566. Ob ein Militärdienst nachgeholt werden kann, ob ein Nachholungsdienst bestanden und auf welche Versäumnis er anzurechnen ist, beurteilt sich nach den militärischen Vorschriften.[246]

b) Die Art des Nachholungsdienstes

567. Der Nachholungsdienst muss äusserlich dem nicht rechtzeitig erbrachten Dienst entsprechen, für dessen Versäumnis der Ersatzpflichtige die Ersatzabgabe

240 Jeger, 128.
241 Hinten N 575.
242 Strickler, 199.
243 Die Praxis hat namentlich den mit einer Dienstleistung in kausalem Zusammenhang stehenden Spitalaufenthalt nicht als Nachholungsdienst betrachtet. Vgl. dazu BGE 56 I 465.
244 Vgl. Jeger, 128 mit Verweisungen.
245 Art. 21 der V über die Erfüllung der Instruktionsdienstpflicht vom 2. Dezember 1963, (AS 1963, 1083), SR 512.21.
246 Art. 62 Abs. 1 MPV.

leisten musste.[247] Wurde beispielsweise ein Wiederholungskurs versäumt, so kommt als Nachholungsdienst nur ein Wiederholungskurs in Betracht.[248]

c) Der Umfang des Nachholungsdienstes

568. Ersatzabgaberechtlich wird ein Nachholungsdienst erst dann als bestanden betrachtet, wenn mehr als die Hälfte der Diensttage geleistet werden, die der Nachholungsdienst umfasst.[249]

2. Der Gegenstand des Rückerstattungsanspruches

569. Gegenstand des Rückerstattungsanspruches bildet ordentlicherweise der Ersatzabgabebetrag, den der Ersatzpflichtige wegen Nichtleistung des nachgeholten Militärdienstes im Ersatzjahr entrichtet hatte.[250] Im Falle der Hilfsdienstpflichtigen umfasst der Rückerstattungsanspruch lediglich den Teil der bezahlten Ersatzabgabe, der den Betrag übersteigt, welchen die Hilfsdienstpflichtigen bei rechtzeitiger Leistung des nachgeholten Dienstes ohnehin geschuldet hätten.[251] So beträgt der Rückerstattungsanspruch beispielsweise bei einem Hilfsdienstpflichtigen im Auszugsalter, der bei rechtzeitiger Leistung von 3 Diensttagen lediglich 5/6 der vollen Ersatzabgabe zu bezahlen hätte, wegen Versäumnis des Dienstes jedoch die volle Ersatzabgabe entrichten musste, nach der Nachholung des Dienstversäumnisses 1/6 der geleisteten Ersatzabgabe.[252]

570. Auf den Rückerstattungsbeträgen wird kein Zins vergütet.[253] Dies hat seinen Grund namentlich darin, dass bis zum Zeitpunkt der Erfüllung des Nachholungsdienstes gar kein Rückerstattungsanspruch und auch auf rückständigen Ersatzabgabebeträgen keine Verzinsung besteht.[254]

571. Der Rückerstattungsanspruch wird in dem Zeitpunkt fällig, in dem der versäumte Militärdienst nachgeholt wurde.[255] Er verjährt fünf Jahre nach Ablauf des

247 Art. 18 der V über die Erfüllung der Instruktionsdienstpflicht vom 2. Dezember 1963, SR 512.21.
248 Vgl. dazu auch die Ausführungen von Höhn, Probleme, 213/14; Jeger, 130.
249 BBl 1958 II 379.
250 Art. 39 Abs. 1 MPG.
251 Art. 39 Abs. 2 MPG.
252 Art. 17 Abs. 1 MPG.
253 Art. 62 Abs. 3 MPV.
254 Vgl. dazu die Begründung bei Bise/Graf, 93, sowie BGE 57 I 28 ff.
255 Vgl. BGE 55 I 244 sowie Bise/Graf, 92 f.

Nachholungsdienstjahres.[256] In analoger Anwendung von Art. 38 Abs. 2–4 MPG kann die Verjährung stillstehen oder unterbrochen werden.[257]

3. Der Rückerstattungsberechtigte

572. Rückerstattungsberechtigt ist derjenige Wehrpflichtige, welcher den Nachholungsdienst absolviert hat.[258] Aufgrund von Art. 6 Abs. 1 MPG kann beim Tod des Rückerstattungsberechtigten der Übergang des Anspruches auf seine Erben angenommen werden.[259]

C. Das Rückerstattungsverfahren

573. Die Rückerstattung bei Dienstnachholung erfolgt auf Begehren des Rückerstattungsberechtigten oder von Amtes wegen. Wird ein Rückerstattungsbegehren gestellt, so ist dieses unter Beilage des Dienstbüchleins bei der Militärpflichtersatzverwaltung des Kantons geltend zu machen, der die Ersatzabgabe bezogen hat.[260] Die zuständige Behörde hat die Rückerstattung auch ohne Antrag zu gewähren, wenn sie von der Entstehung eines Rückerstattungsanspruches Kenntnis erhält.[261]

574. Gegen die Entscheide der kantonalen Militärpflichtersatzverwaltung über die Rückerstattung ist die Einsprache[262], die Beschwerde an die kantonale Rekurskommission[263] und gegen deren Entscheid die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht[264] zulässig.[265] Die Bestimmungen über das Einsprache- sowie das Beschwerdeverfahren finden sinngemäss Anwendung.

256 Art. 39 Abs. 4 MPG.
257 Vgl. BBl 1958 II 380 sowie vorne N 535.
258 Art. 39 Abs. 1 MPG.
259 Art. 560 ZGB sowie VSA 4 Nr. 104, Nr. 105, zit. bei Blumenstein, System, 299.
260 Art. 39 Abs. 3 MPG.
261 Art. 62 Abs. 2 MPV.
262 Vorne N 437 ff.
263 Vorne N 451 ff.
264 Vorne N 475 ff.
265 Art. 39 Abs. 3 (Satz 2) MPG.

II. Die Rückerstattung bei Revision

575. Eine Rückerstattung bezahlter Ersatzabgaben kann schliesslich auch dann erfolgen, wenn bei Vorliegen der gesetzlichen Revisionsgründe[266] innert einer Frist von maximal 10 Jahren seit deren Eröffnung[267] eine rechtskräftige Verfügung oder Entscheidung zugunsten des Betroffenen revidiert wird.[268] Gegenstand des Rückerstattungsanspruches sind dabei die seinerzeit ganz oder teilweise zu Unrecht bezahlten Ersatzabgabebeträge. Rückerstattende Behörde ist die Militärpflichtersatzverwaltung des Kantons, der die Abgabe veranlagt hat.[269]

266 Art. 43 Abs. 1 MPV sowie vorne N 496.
267 Art. 44 MPV sowie vorne N 499.
268 Vorne N 497.
269 Art. 43 Abs. 1 MPV.

Übersicht über die Organisation der kantonalen Militärpflichtersatzbehörden

	Kant. Aufsichts-behörde	Kant. MPE-Ver-waltung	Veranl.-behörde Landes-anwesende	Veranl.-behörde Landes-abwesende	Bezugs-behörde Landes-anwesende	Bezugs-behörde Landes-abwesende	Kant. Rekurs-komm.	Strafver-folgungs-behörde
Zürich	RR	MD	KK	MD	Sch	MD	WStRK	BA
Bern	MD	MPEV	MPEV + Sch	MPEV	Sch	MPEV	KRK	RA
Luzern	MPD	Amt für MPE	Amt für MPE	Amt für MPE	Sch	Amt für MPE	KStRK	AStA
Uri	MD	KK	KK + Sch + KStV	Amtsstelle f. Ausl.PE	Sch	Amtsstelle f. Ausl.PE	WStRK	SA
Schwyz	MDep.	KK	KK + Sch	KK	Sch	KK	VG	B'Amm.
Obwalden	MD	KK	KK + Sch	KK	Sch	KK	KStRK	UA
Nidwalden	MD	KK	KK + Sch + KStV	KK	Sch	KK	KStRK	VA
Glarus	RR	KK	KK + Sch + KStV	KK	Sch	KK	WStRK	PG
Zug	MD	Abt. MD	Abt. MD	MD	Sch	MD	KStRK	PRA
Freiburg	FD	MPEV	MPEV	MPEV	MPEV	MPEV	SR	MPEV
Solothurn	RR/MDep.	Abt. MDep.	Abt. MDep.	Abt. MDep.	Abt. MDep.	Abt. MDep.	KStRK	AGP
Basel-Stadt	MD	KK	Büro für MPE	Büro für MPE	Büro für MPE	Büro für MPE	WStRK	URA
Baselland	FD	Abt. MPE KStV	Abt. MPE	Abt. MPE	Sch	Abt. MPE	KStRK	StA
Schaffhausen	MD	MD	MD + Sch	MD	Sch	MD	OG	VA

	Kant. Aufsichts-behörde	Kant. MPE-Verwaltung	Veranl.-behörde Landes-anwesende	Veranl.-behörde Landes-abwesende	Bezugs-behörde Landes-anwesende	Bezugs-behörde Landes-abwesende	Kant. Rekurs-komm.	Strafver-folgungs-behörde
Appenzell A.Rh.	RR/MD	KK	KK	KK	Sch	KK	KStRK	KK + VA
Appenzell I.Rh.	StV/MD	KK	KK + KStV + Sch	KK	KK + Sch	KK	KStRK	UA
St. Gallen	MDep.	MPEV	MPEV	MPEV	Sch	MPEV	KStRK	MPEV
Graubünden	R	KK	KK	KK	Sch	KK	VG	SA
Aargau	MD	MK	MK + Sch	MK	Sch	MK	KStRK	B'amt.
Thurgau	MDep.	KK	KK + Sch	KK	Sch	KK	KStRK	B'amt.
Tessin	FD	KStV + Büro f. MPE	Büro f. MPE + Sch	Büro f. MPE	Sch	Büro f. MPE	KStRK	SA
Waadt	MDep.	MPEV	MPEV	MPEV	MPEV	MPEV	KStRK	PG
Wallis	MDep.	MPEV	MPEV	MPEV	MPEV	MPEV	KStRK	IR
Neuenburg	FD	FD	Abgaben-büro + *	FD	Abgaben-büro + *	FD	KStRK	SA
Genf	MDep.	MDep.	MDep.	MDep.	MDep.	MDep.	VG	PG

* préfecture des montagnes

(A)StA	(Amts)statthalteramt	MD	kantonale Militärdirektion	RA	Richterämter der Amtsbezirke
AGP	Amtsgerichtspräsident	MDep.	Militärdepartement	RR	Regierungsrat
BA	Bezirksanwaltschaft	MK	Militärkanzlei	SA	Staatsanwaltschaft
B'amm.	Bezirksammann	MPD	Militär- und Polizeidepartement	Sch	Sektionschef
B'amt.	Bezirksamt	MPE	Militärpflichtersatz	SR	Staatsrat
FD	Finanzdirektion	MPEV	Militärpflichtersatzverwaltung	UA	kantonales Untersuchungsamt
IR	Instruktionsrichter	OG	Obergericht	URA	Untersuchungsrichteramt
KK	Kreiskommando	PE	Pflichtersatz	VA	Verhöramt
KRK	kantonale Rekurskommission	PG	Polizeigericht	VG	Verwaltungsgericht
KStRK	kantonale Steuerrekurskommission	PRA	Polizeirichteramt	WStRK	Wehrsteuerrekurskommission
KStV	kantonale Steuerverwaltung	R	Regierung		

LEBENSLAUF

Ich wurde am 10. Februar 1948 in Zürich geboren, wo ich auch die Primarschule besuchte. 1962 trat ich in die Internatsschule Lyceum Alpinum Zuoz ein und schloss diese im Frühjahr 1968 mit der Handelsmaturität ab.

An der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich wurde ich im Dezember 1972 zum Lizentiat und – nach mehrjähriger beruflicher Tätigkeit – im Dezember 1978 zum Doktor beider Rechte promoviert.